

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

**UČINKOVITOST REFORMI POREZA NA DOBIT
U RH**

Mentor:

Prof. dr. sc. Nikša Nikolić

Studentica:

Tina Lucić

Split, kolovoz, 2016.

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	2
2. OPĆENITO O POREZU NA DOBIT.....	3
2.1. Pojava poreza na dobit	3
2.1.1. Pojava i razvoj poreza na dobit u RH.....	4
2.2. Karakteristike poreza na dobit.....	6
3. POREZ NA DOBIT U ZEMLJAMA EU.....	8
3.1. Harmonizacija poreza na dobit u EU.....	8
3.2. Stope poreza na dobit u EU.....	9
4. ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DOBIT U RH.....	12
4.1. Osnovni elementi poreza na dobit	12
4.1.1. Porezni obveznik	12
4.1.2. Porezna osnovica	14
4.1.2.1. Računovodstveno utvrđivanje porezne osnovice.....	14
4.1.2.1.1. Umanjenja porezne osnovice (porezno priznati troškovi)	15
4.1.2.1.2. Uvećana porezne osnovice (porezno nepriznati troškovi)	16
4.1.2.2. Porezni gubitak	19
4.1.3. Porezna stopa.....	20
4.1.4. Porezne olakšice, oslobođenja i poticaji	20
4.2. Fiskalna uloga poreza na dobit.....	21
5. ANALIZA UČINAKA REFORMI.....	27
5.1. Fiskalni učinci reformi poreza na dobit (1994.-2008.).....	27
5.2. Fiskalni učinci reformi poreza na dobit (2009.-2015.).....	32
5.3. Osvrt na ekonomske učinke poreza na dobit.....	35
 ZAKLJUČAK	 38
SAŽETAK.....	40
SUMMARY	40
LITERATURA.....	41
POPIS TABLICA I GRAFOVA.....	43

1. UVOD

Porez na dobit se smatra proizvodom 20. stoljeća. To je porezni oblik kojeg plaćaju trgovačka društva na ostvarenu dobit obavljanjem svoje gospodarske djelatnosti. Može se govoriti o njemu kao o podvrsti poreza na dohodak, budući da oporezuje dobit koja se smatra dohotkom nefizičkih osoba. Spada u kategoriju izravnih poreznih oblika koji direktno pogađaju poreznu snagu poreznih obveznika, bez mogućnosti da prevale poreznu obvezu na neki drugi porezni subjekt. U pravilu se dobit oporezuje proporcionalnom poreznom stopom.

U ovom radu će se istražiti u kojoj mjeri su reforme poreza na dobit ostvarile fiskalne i nefiskalne učinke.

Cilj ovog rada je ukazati na ulogu i značaj prihoda od poreza na dobit u Republici Hrvatskoj, uz analizu kretanja stope poreza na dobit u državama članicama Europske unije i osvrt na poreznu harmonizaciju. Također, izvršit će se analiza fiskalnih i nefiskalnih učinaka reformi poreza na dobit.

Metode koje će se koristiti u radu su analiza i sinteza, indukcija i dedukcija, povijesna i deskriptivna metoda te statistička metoda.

Osim uvoda, koji čini prvo poglavlje rada, rad se sastoji od još četiri poglavlja te zaključka. U drugom poglavlju se definira porez na dobit, njegove karakteristike, način oporezivanja te njegova pojava i razvoj u Hrvatskoj, ali i u svijetu. Treće poglavlje se odnosi na porez na dobit u Europskoj uniji, te se definira što je Europska unija i porezna harmonizacija. Analizira se trend kretanja stope poreza na dobit za 27 država članica u razdoblju od 1995. do 2013. godine. U četvrtom poglavlju je naglasak na ulozi i značaju poreza na dobit u Republici Hrvatskoj. Definiraju se osnovni elementi poreza na dobit u skladu s aktualnim zakonom, a to su: porezni obveznik, porezna osnovica, porezna stopa te olakšice, oslobođenja i poticaji. Također, analiziraju se rashodi i prihodi poslovanja, uz detaljniju analizu poreznih prihoda, kako bi se uvidila fiskalna značajnost prihoda od poreza na dobit. U posljednjem, petom poglavlju, se analiziraju fiskalni učinci reformi poreza na dobit u Republici Hrvatskoj za razdoblja od 1994. do 2008. godine, te od 2009. do 2015. godine. Također će se prikazati osvrt na ekonomske učinke poreza na dobit na investicije i broj poduzetnika.

Hipoteza koja će se pokušati dokazati $H(0)$: Reforme poreza na dobit u RH su ostvarile fiskalne učinke, ali ne i ekonomske.

2. OPĆENITO O POREZU NA DOBIT

Porez na dobit je porezni oblik kojeg plaćaju trgovačka društva na ostvarenu dobit obavljanjem svoje gospodarske djelatnosti. Dobit predstavlja pozitivnu razliku čistog (neto) prihoda i troškova koji nastaju kako bi se taj prihod ostvario.

Porez na dobit spada u kategoriju izravnih (direktnih) poreza. Takvu vrstu poreza porezni obveznik neposredno plaća s obzirom na svoju gospodarsku snagu te nije u mogućnosti prevaliti ga na neki drugi porezni subjekt, dakle porezni obveznik je ujedno i porezni destinater. U pravilu se za oporezivanje dobiti primjenjuje proporcionalna porezna stopa, što znači da se porezna stopa ne mijenja s promjenom porezne osnovice. Na taj način se ostvaruje neutralan odnos između poreznih/ekonomskih snaga iz kojih se oporezivanje obavlja, na način da odnosi koji su postojali među njima prije oporezivanja ostaju identični odnosima koji su nastali nakon oporezivanja dobiti.

O porezu na dobit se može govoriti kao o podvrsti poreza na dohodak, jer se dobit koja proizlazi iz zajedničke aktivnosti smatra dohotkom nefizičkih osoba. U nekim zemljama se porez na dobit obično naziva porezom na dohodak trgovačkih društava, tj. pravnih osoba (corporate/corporation income tax), koji treba razlikovati od poreza na dohodak kojeg plaćaju fizičke osobe (individual/personal income tax).

2.1. Pojava poreza na dobit

Porezi su stari koliko i civilizacija. Nema ni jedne civilizacije koja nije ubirala poreze. Prva civilizacija o kojoj nešto znamo počela je prije šest tisuća godina u Sumeru, na plodnoj ravnici između rijeka Eufrata i Tigrisa, na prostorima današnjeg Iraka. Buđenje civilizacije, ali i buđenje poreza, zabilježeno je na glinenim pločicama iskopanim u Sumeru. Tamošnji su stanovnici prihvatili poreze za vrijeme velikog rata, ali kad je rat završio, poreznici se nisu htjeli odreći svoje povlastice oporezivanja. Od tih vremena porezi nikad nisu ukinuti, dapače, tijekom povijesti samo su dobivali na važnosti. Za velikih ratova obično su se vrtoglavo povećavali, a nakon završetka rata najčešće se nisu vraćali na predratnu razinu već su nastavljali rasti. No i u mirnodopskim se godinama razina poreza povećava. U razvijenim

zemljama starenje stanovništva zahtijeva veće troškove mirovinskoga i zdravstvenog osiguranja, a samim time i veće poreze.¹

O porezu na dobit su postojale rasprave još u 19. stoljeću, kada je u financijskoj znanosti prihvaćena i podržana teza (Dietzel), prema kojoj je gospodarski rezultat jednog društva zapravo jednak udjelima vlasnika tog društva. Postavke koje je nudila ova teza bile su prvi korak do stajališta o tome da porezom treba zahvatiti samo onu dobit koja je isplaćena vlasnicima udjela.²

Porez na dobit se naziva i „proizvodom“ 20. stoljeća i uvršten je u porezne sustave većine suvremenih zemalja, što ga čini jednim od najznačajnijih poreznih oblika. Sjedinjene Američke Države su ga uvele prvi put 1909. godine i to po stopi od 1%. Ostale zemlje su ga uglavnom počele ubirati nakon I. svjetskog rata. Njemačka ga uvodi 1920. godine, Austrija 1934. godine, Engleska 1937. godine, Francuska 1948. godine itd.³

2.1.1. Pojava i razvoj poreza na dobit u RH

Republika Hrvatska je 25. lipnja 1991. godine proglašena samostalnom i neovisnom državom, no preustroj fiskalnog sustava, odnosno poreznog sustava samostalne Hrvatske je počeo krajem travnja 1990. godine kada je izglasan Zakon o neposrednim porezima koji se počeo primjenjivati od 1. srpnja 1990. godine. Zbog neodgovarajućih uvjeta za realizaciju tog zakona se krajem lipnja 1990. godine donio Zakon o izmjenama Zakona o neposrednim porezima, te se početak njegove primjene odgodio na 1. siječnja 1991. godine. Tim zakonom je bila regulirana materija osam poreza⁴, među kojima je bio i porez na dobit. Prema tom zakonu domaće i strane pravne i određene fizičke osobe plaćale su porez na dobit od osnovice koju čini razlika između ukupnih prihoda i rashoda u jednoj poslovnoj godini. Način utvrđivanja osnovice te obračun i plaćanje poreza na dobit bio je jednak za domaće i strane obveznike ovog poreza, s tom razlikom da su domaće pravne i fizičke osobe plaćale taj porez po stopi od 35%, a strane pravne i fizičke osobe primjenom stope od 17,5%.⁵ Stope poreza na dobit pravnih i fizičkih osoba bile su proporcionalne, a utvrđivale su se zakonom, dok su se

¹ M. Kesner-Škreb, D. Kuliš (2010.), Porezni vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb, str. 10.

² Jelčić, B.(2001): Javne financije , RriF Plus, Zagreb, str.261.

³ Jelčić, B.(2001): Ibid, str.261.

⁴ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, HAZU, Zagreb, str. 131.

⁵ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 171.

godišnji paušalni iznos kao i stopa poreza na dobit po odbitku utvrđivali općinskom odlukom.⁶

Već od prvih dana postojanja nove hrvatske države sve se glasnije i češće ukazivalo na potrebu da se (i) porezni sustav mijenja i tako što brže i potpunije prilagodi našem opredjeljenju za tržišni način privređivanja, za što brže uključivanje u Europu i svjetske gospodarske tokove.⁷ Zakonom o porezu na dobit, koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 1994. godine, je po prvi puta u RH materija poreza na dobit bila regulirana posebnim zakonom. Ta se regulacija odnosila na sve oblike trgovačkih društava. Osnovica poreza na dobit bila je razlika između vlastitog kapitala uloženog u djelatnost poduzetnika na kraju i na početku razdoblja za koje se utvrđivao porez, umanjena ili uvećana za određeni iznos utvrđen propisima. Stopa poreza na dobit iznosila je 25%. Uvedena je i zaštitna kamata, koja se izračunavala tako da se ukamaćivao vlastiti kapital zaštitnom kamatnom stopom i za tako izračunani iznos zaštitnih kamata umanjivala osnovica poreza na dobit. Visinu zaštitne kamatne stope činila je stopa rasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda (varijabilni dio), uvećana za 3 % (fiksni dio). Ako se prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit - kad se ona umanjuje za zaštitnu kamatu, pokaže gubitak, tako iskazani gubitak prenosi se u sljedeće porezno razdoblje i ukamaćuje se. Pravo na prijenos gubitka u sljedeće porezno razdoblje je bilo ograničeno na rok od 5 godina, a porezni obveznik koji ni tijekom 5 godina nije ostvario oporezivu osnovicu poreza na dobit, gubio je pravo na odbitak iskazanoga gubitka.⁸ Svrha zaštitne kamatne stope je da se iz porezne osnovice poreza na dobit isključe prividni dobici koji su rezultat rasta cijena (tj. obezvređivanja vlastitog kapitala), da se u poreznom smislu postigne neutralnost različitih investicija (kapitalno intenzivne i kapitalno neintenzivne djelatnosti), te da se putem zaštitnih kamata postigne u poreznom smislu neutralnost različitih izvora financiranja (vlastiti izvori – pozajmljeni izvori).⁹

Materija o oporezivanju dobiti opet je izmijenjena Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit krajem 1996. godine, koji se počeo primjenjivati od 1.siječnja 1997. godine. Najznačajnija promjena do koje je došlo u oporezivanju dobiti , bilo je povećanje stope poreza s 25% na 35%, te povećanje realne zaštitne kamatne stope s 3% na 5%.

⁶ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 132.

⁷ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 159.

⁸ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 172.

⁹ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 172.

Od 1. siječnja 2001. godine se počeo primjenjivati novi Zakon o porezu na dobit. Njime se ukinula zaštitna kamatna stopa, stopa poreza na dobit se smanjila s 35% na 20%, uvela su se nova porezna oslobođenja, olakšice i poticaji, napravile su se promjene glede utvrđivanja porezne osnovice te su se ukinule odredbe da neki obveznici poreza na dobit moraju, pod određenim uvjetima, umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit.¹⁰

Od 1. siječnja 2005. godine je u primjeni novi Zakon o porezu na dobit, koji je donešen radi pojednostavnjenja i uklanjanja nekih slabosti u sustavu oporezivanja dobiti. Taj zakon predstavlja trenutačno važeći sustav oporezivanja, no mijenjan je u nekoliko navrata različitim izmjenama i dopunama.

2.2. Karakteristike poreza na dobit

Karakteristikama poreza u općem smislu smatraju se:

- 1) prisilno davanje u smislu da su porezni obveznici dužni ispuniti svoju obvezu, jer ih u suprotnom fiskalna vlast svojom snagom fiskalne samostalnosti može prisiliti da plate
- 2) davanje bez izravne protučinidbe u smislu da novčana sredstva koja se prikupe porezima idu u proračun te čine masu proračunskog novca, od kojih će se financirati neke javne potrebe, a porezni obveznik ne zna točno koje, odnosno, ne zna naknadu koju im daje javna vlast kao protučinidbu za plaćanje poreza
- 3) općenito davanje u smislu da svi plaćaju porez onda kada ispune zakonom propisane uvjete te da su svi „potencijalni“ porezni obveznici

O porezu na dobit govori se u slučaju kad je objekt oporezivanja rezultat gospodarske djelatnosti određene organizacije uređene kao društvo. Iz ove definicije kao bitne karakteristike poreza na dobit proizlazi sljedeće:

- 1) subjekti oporezivanja nisu pojedine fizičke osobe, nego određene, specifične organizacije, pod kojima valja razumjeti jedinstvo ljudi i sredstava ujedinjenih radi određenog cilja
- 2) porez na dobit utvrđuje se na osnovi rezultata gospodarske djelatnosti društva¹¹

¹⁰ Jelčić B., Bejaković P.(2012.): Ibid, str. 225.

¹¹ Jelčić, B.(2001): Op. cit., str.263.

Porez na dobit se oporezuje na tri osnovna načina¹², a to su:

- 1) sustav izdvajanja koji ne razlikuje porezno ophođenje prema raspoređenoj i neraspoređenoj (zadržanoj) dobiti. Problem kod ovakvog načina oporezivanja dobiti nastaje ekonomskim dvostrukim oporezivanjem, gdje se porezom na dobit oporezuje raspoređena dobit (dividenda), zatim se porezom na dohodak oporezuje ukupni prihod dioničara.
- 2) sustav djelomične nedjeljivosti dobiti se različito porezno ophodi prema raspoređenoj i neraspoređenoj dobiti. S aspekta poduzeća postoji sustav dvojnih stopa kojim se na raspoređenu dobit primjenjuje niža porezna stopa od one koja se primjenjuje na neraspoređenu dobit te sustav odbitka dividendi kojim se oporezuje samo razlika između dobiti i raspoređene dobiti. S aspekta dioničara postoji sustav pripisivanja (imputacije) kojim porezni obveznici mogu djelomično ili potpuno odbiti porez na dobit koji tereti primljenu dividendu te sustav tzv. cedularnog postupka kojim se mogu izravno oporezivati dividende ili dioničarima odobriti odbitak od poreza na dohodak.
- 3) sustav potpune nedjeljivosti kojim se porez koji tereti raspoređenu dobit oduzima pri oporezivanju dohotka dioničara.

¹² Nikolić, N.(1999): Počela javnog financiranja, Sveučilište u Splitu, Split, str. 97.

3. POREZ NA DOBIT U ZEMLJAMA EU

Europska unija (kratica EU) je jedinstvena međuvladina i nadnacionalna zajednica europskih država, koja je nastala kao rezultat procesa suradnje i integracije koji je započeo 1951. godine između šest država (Belgije, Francuske, Njemačke, Italije, Luksemburga i Nizozemske). EU je formalno uspostavljena 1. studenog 1993. godine stupanjem na snagu Ugovora o Europskoj uniji (poznatiji kao Ugovor iz Maastrichta). EU čini 28 država članica, a to su: Austrija, Belgija, Bugarska, Cipar, Češka, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Grčka, Hrvatska, Irska, Italija, Latvija, Litva, Luksemburg, Mađarska, Malta, Nizozemska, Njemačka, Poljska, Portugal, Rumunjska, Slovačka, Slovenija, Španjolska, Švedska, Ujedinjeno Kraljevstvo.¹³ Republika Hrvatska se pridružila Europskoj Uniji 1. srpnja 2013. godine.

3.1. Harmonizacija poreza na dobit u EU

Porezna harmonizacija (ili porezno usklađenje) označava koordinaciju poreznih sustava država članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala te koje mogu narušiti konkurenciju. Ugovorom o EU utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, a do danas se nisu mijenjale. Prema njima, svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvesti nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove (poreznu stopu, osnovicu i sl.) uskladi s odlukama tijela EU. Europska unija donijela je nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreznih sustava. Tako je postignuta djelomična harmonizacija izravnih poreza.¹⁴

Jedan od ciljeva porezne politike EU jest podupiranje razvoja unutarnjeg tržišta te ostvarenje velikog gospodarskog rasta i blagostanja u EU. Po pitanju izravnih poreza, koji imaju jači utjecaj na blagostanje zbog svog izravnijeg utjecaja na odluke kućanstava i poslovnih subjekata, važno je poticati stvaranje pozitivne poslovne klime, ne obeshrabrivati preuzimanje poslovnog rizika i olakšavati dolazak potrebne radne snage. Stoga, dva cilja na području oporezivanja dobit trgovačkih društava EU se mogu svesti na: sprječavanje štetne porezne

¹³ https://hr.wikipedia.org/wiki/Europska_unija

¹⁴ <http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm>

konkurencije i omogućavanje slobodnog kretanja kapitala.¹⁵ No, jako je teško postići potpunu harmonizaciju poreznog sustava, unatoč uvođenju zajedničkog tržišta te ekonomske i monetarne unije, zbog toga što još uvijek ne postoji jedinstvena, zajednička porezna politika. Tomu dodatno pridonosi činjenica da države članice porezni sustav smatraju jednim od temeljnih obilježja nacionalnog suvereniteta i nevoljko prebacuju svoje nadležnosti s tog područja na Uniju.¹⁶

Postojeći sustav oporezivanja dobiti u Republici Hrvatskoj je gotovo usklađen sa zahtjevima Europske unije. Međutim, morat će se još do kraja uskladiti odredbe o poreznim oslobođenjima, olakšicama i poticajima u sustavu oporezivanja dobiti s odredbama europskog prava, koje su relativno restriktivne.¹⁷

3.2. Stope poreza na dobit u EU

Budući da države članice EU samostalno određuju poreznu politiku na nacionalnoj razini, i visina stope poreza na dobit se razlikuje od članice do članice. Svaka članica zasebno formira porezni sustav i određuje visinu stope poreza na dobit u skladu sa svojim potrebama.

Tablica 1 prikazuje popis stopa poreza na dobit za 27 država članica (Hrvatska nije navedena, jer je tek u srpnju 2013. godine pristupila EU) u razdoblju od 1995. godine do 2013. godine, te razliku u visini stopa poreza na dobit između 1995. i 2013. godine, iskazanu u postotnim poenima. Iz tablice je vidljivo odstupanje u visini stope poreza na dobit među članicama, od Mađarske s najnižom stopom poreza na dobit u 1995. godini od 19,6%, do Njemačke s najvišom stopom poreza na dobit od 56,8%. U 2013. godini su Bugarska i Cipar imali najnižu stopu poreza na dobit od 10%, a Francuska najvišu od 36,1%. Najznačajniju promjenu u visini stope poreza na dobit u razdoblju od 1995. do 2013. godine je napravila Bugarska sniživši ju s 40% na 10%, dakle za 30 p.p. Najmanju promjenu od smanjenja za 0,5 p.p. je napravila Finska, sniživši stopu poreza na dobit s 25% na 24,5%. Malta kroz cijelo razdoblje nije mijenjala visinu stope poreza na dobit od 35%.

¹⁵ <http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm>

¹⁶ <http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm>

¹⁷ Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Republici Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost -Nika Šimurina, EFZG, raspoloživo na:

http://www.ijf.hr/upload/files/file/javna_potrosnja/simurina-Buergler.pdf

Tablica 1: Stope poreza na dobit država članica EU od 1995. do 2013. godine

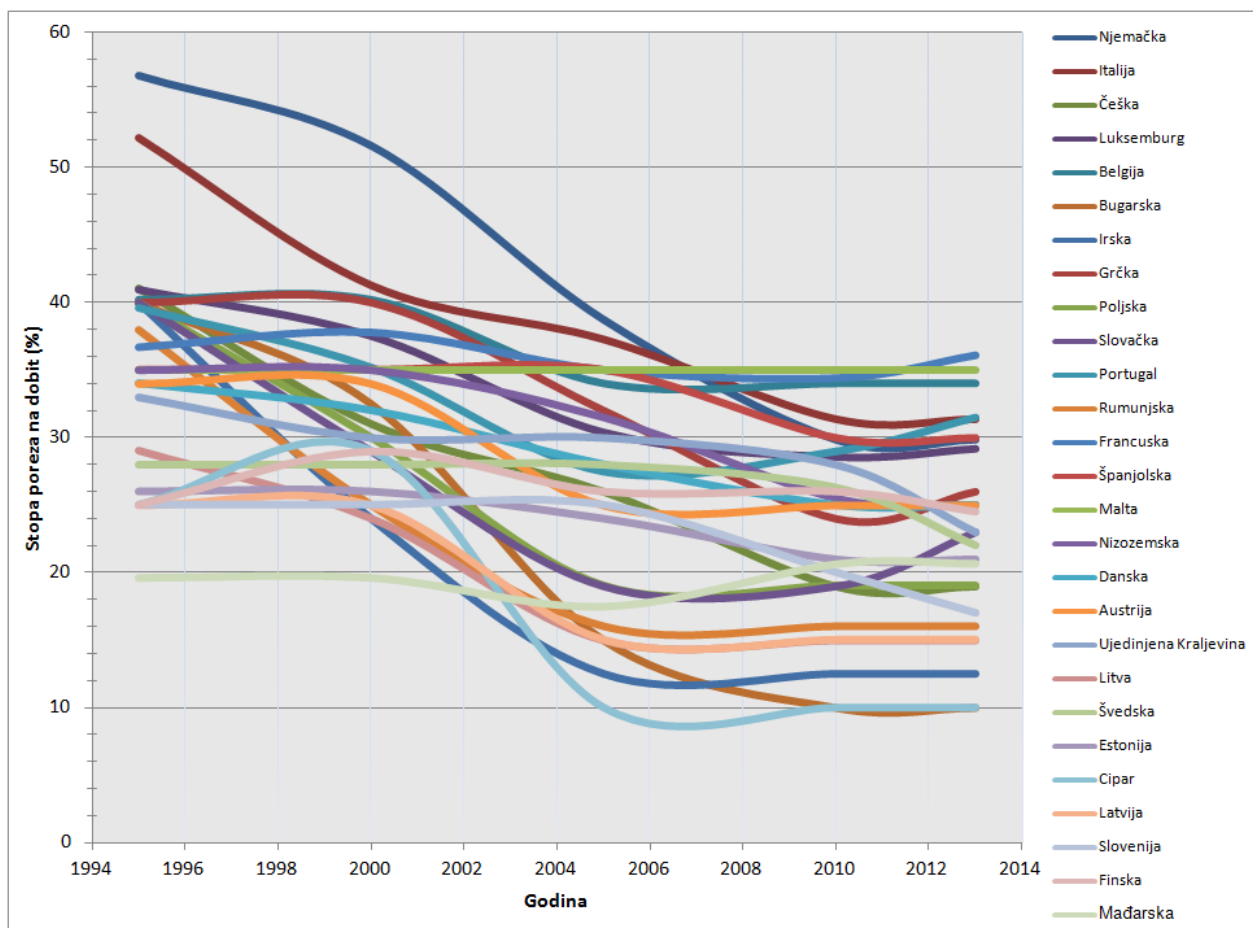
Država članica	Stopa poreza na dobit u 1995. (%)	Stopa poreza na dobit u 2000. (%)	Stopa poreza na dobit u 2005. (%)	Stopa poreza na dobit u 2010. (%)	Stopa poreza na dobit u 2013. (%)	Razlika u stopama poreza na dobit u p.p. (1995.-2013.)
Austrija	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Belgija	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	6,2
Bugarska	40,0	32,5	15,0	10,0	10,0	-30,0
Cipar	25,0	29,0	10,0	10,0	10,0	-15,0
Češka	41,0	31,0	26,0	19,0	19,0	-22,0
Danska	34,0	32,0	28,0	25,0	25,0	-9,0
Estonija	26,0	26,0	24,0	21,0	21,0	-5,0
Finska	25,0	29,0	26,0	26,0	24,5	-0,5
Francuska	36,7	37,8	35,0	34,4	36,1	-0,6
Grčka	40,0	40,0	32,0	24,0	26,0	-14,0
Irska	40,0	24,0	12,5	12,5	12,5	-27,5
Italija	52,2	41,3	37,3	31,4	31,4	-20,8
Latvija	25,0	25,0	15,0	15,0	15,0	-10,0
Litva	29,0	24,0	15,0	15,0	15,0	-14,0
Luksemburg	40,9	37,5	30,4	28,6	29,2	-11,7
Mađarska	19,6	19,6	17,5	20,6	20,6	1,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Nizozemska	35,0	35,0	31,5	25,5	25,0	-10,0
Njemačka	56,8	51,6	38,7	29,8	29,8	-27,0
Poljska	40,0	30,0	19,0	19,0	19,0	-21,0
Portugal	39,6	35,2	27,5	29,0	31,5	-8,1
Rumunjska	38,0	25,0	16,0	16,0	16,0	-22,0
Slovačka	40,0	29,0	19,0	19,0	23,0	-17,0
Slovenija	25,0	25,0	25,0	20,0	17,0	-8,0
Španjolska	35,0	35,0	35,0	30,0	30,0	-5,0
Švedska	28,0	28,0	28,0	26,3	22,0	-6,0
Ujedinjena Kraljevina	33,0	30,0	30,0	28,0	23,0	-10,0
godišnji prosjek	35,3	31,9	25,5	23,3	23,2	-12,2

Izvor: Prikaz autora¹⁸

¹⁸ Podaci dostupni na: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5776581/KS-DU-13-001-EN.PDF/37cfe344-871d-4558-a3aa-945b2e8aaf26?version=1.0>

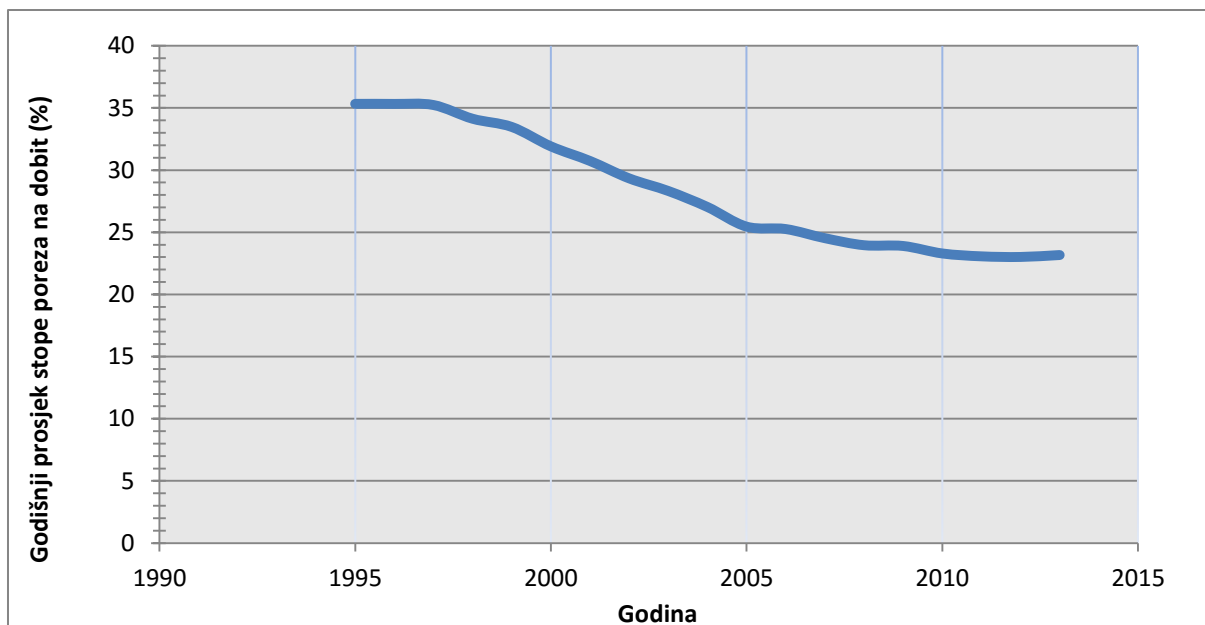
Graf 1 prikazuje kretanje stope poreza na dobit za 27 država članica kroz svaku godinu promatranog razdoblja, od 1995. do 2013. godine. Vidljivo je značajno odstupanje u visini poreza na dobit između država članica. Također je vidljiv trend smanjena stopa poreza na dobit svake članice zasebno.

Graf 2 prikazuje kretanje prosječne stope poreza na dobit svih članica za svaku godinu zasebno. Vidljiv je ubrzani trend smanjenja stope poreza na dobit na razini EU od 1998. do 2005. godine, koji je značajno smanjen 2009. godine, gotovo zaustavljen 2012. godine, te čak bilježi i blagi porast prosječne stope poreza na dobit na razini EU u 2013. godini. 1995. godine je prosječna stopa poreza na dobit svih država članica EU iznosila 35,3 %, a 2013. godine 23,2%.



Graf 1: Kretanje stope poreza na dobit svake države članice EU pojedinačno (1995.-2013.)

Izvor: Prikaz autora



Graf 2: Kretanje prosječne stope poreza na dobit država članica EU (1995.-2013.)

Izvor: Prikaz autora

4. ULOGA I ZNAČAJ POREZA NA DOBIT U RH

4.1. Osnovni elementi poreza na dobit

4.1.1. Porezni obveznik

Porezni obveznik je fizička ili pravna osoba koja je po zakonu dužna platiti porez.¹⁹ Porezni obveznik je pasivni pravni subjekt, kojemu obveze prevladavaju nad pravima. S druge strane, porezna vlast je aktivni pravni subjekt, koji ima veća prava od obveza (u odnosu na porezne obveznike). Stoga, poreznog obveznika možemo nazvati i poreznim dužnikom, budući da je njegova obveza plaćanja poreza zapravo dug prema poreznoj vlasti. Sve fizičke ili pravne osobe su potencijalni porezni obveznici, koji to i postaju kada ispune određene zakonske uvjete.

Poreznom obvezom smatramo pravnim aktom propisanu obvezu plaćanja poreza te ju smatramo izvršenom kada porezni obveznik plati dužni porez. Urednim podmirivanjem porezne obveze, porezni obveznik izbjegava sankcije predviđene propisima u slučaju neizvršenja te svoje obveze. No, plaćanjem poreza se smanjuje ekonomska snaga poreznog

¹⁹ Nikolić, N.(1999): Op. cit., str. 79.

obveznika, što se može promotriti s formalnog i materijalnog aspekta. Formalno ili prividno smanjenje ekonomske snage poreznog obveznika postoji u slučaju kad je nakon zadovoljenja svoje porezne obveze porezni obveznik iskoristio mogućnost prevaljivanja, te je, prevalivši plaćeni porez, uspostavio ekonomsku snagu kakvu je imao prije ispunjenja svoje porezne obveze.²⁰ Materijalno ili stvarno smanjenje ekonomske snage poreznog obveznika nastaje u slučajevima kada nije došlo do prevaljivanja poreza te je ekonomska snaga poreznog obveznika trajno umanjena za iznos njegove porezne obveze.

Ne postoji jedinstvena i općeprihvaćena definicija obveznika poreza na dobit. Svaka država zasebno određuje definiciju obveznika poreza na dobit u svojim zakonskim propisima. **U RH obveznik poreza na dobit jest:**

- 1) trgovačko društvo i druga pravna (i fizička) osoba rezident RH koja samostalno i trajno obavlja gospodarsku djelatnost radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarskih procijenjenih koristi
- 2) tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident)
- 3) fizička osoba koja je na vlastiti zahtjev postala obveznik poreza na dobit umjesto poreza na dohodak ili je postala obvezna plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak

Oporezivanjem porezom na dobit su izuzeti subjekti koji nisu osnovani radi ostvarenja dobiti. Oni mogu obavljati neku gospodarsku djelatnost koja može rezultirati ostvarivanjem dobiti, ali u okviru sredstava za financiranje njihove primarne (neprofitne) djelatnosti. Ipak, u slučajevima da obavljaju neku gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, tada i oni postaju obveznici poreza na dobit. To su:²¹

- 1) subjekti javnog prava (pravne osobe javnog prava - tijela državne uprave, tijela regionalne samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka, državne ustanove, ustanove jedinica regionalne samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave i državni zavodi)
- 2) neprofitni subjekti (tj. pravne osobe) osnovani radi postizanja različitih ciljeva karakterističnih (i neophodnih) za ostvarenje koncepta tzv. civilnog društva, pri čemu

²⁰ Jelčić, B.(2001): Op. cit., str.63.

²¹ Skupina autora (2010): Hrvatski fiskalni sustav, Narodne Novine, Zagreb, str. 40.

svrha njihovog osnivanja nije ostvarenje dobiti (vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije)

- 3) otvoreni investicijski fondovi koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojemu su osnovani (društva koja upravljaju OIF-om (osnovana kao dionička društva ili društva s ograničenom odgovornošću, čija je imovina odvojena od imovine fonda) su obveznici poreza na dobit)

4.1.2. Porezna osnovica

Porezna osnovica je vrijednost za utvrđivanje porezne obveze. Poreznom osnovicom poreza na dobit smatra se (računovodstvena) dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda (prije obračuna poreza na dobit), umanjena i uvećana prema odredbama Zakona o porezu na dobit. U obzir se uzimaju rashodi koji su potrebni za ostvarenje oporezive dobiti.

Osnovica poreza na dobit se utvrđuje na temelju poslovnih knjiga i financijskih izvještaja koji se vode sukladno propisima o računovodstvu, uz napomenu da obveznici poreza na dobit plaćaju tijekom cijele godine predujam poreza na dobit na osnovi porezne prijave za prijašnju godinu.²² Porez na dobit se utvrđuje za porezno razdoblje, koje je u pravilu, kalendarska godina.

4.1.2.1. Računovodstveno utvrđivanje porezne osnovice

Norme kojima su propisana smanjenja i uvećanja porezne osnovice imaju različite svrhe. Jedna je - uključiti u nju, odnosno isključiti iz nje, one iznose koji tu osnovicu računovodstveno neopravdano povećavaju ili smanjuju. Zatim, neka su smanjenja porezne osnovice rezultat namjere zakonodavca poticati gospodarsku djelatnost kroz umanjenje porezne obveze, te time ostavljanje određenog iznosa poreznom obvezniku. Treće, neka uvećanja porezni obveznik mora provesti da bi bilo spriječeno dvostruko iskazivanje rashoda; četvrto, neka druga uvećanja rezultat su zakonodavčevog djelovanja utemeljenog na njegovom dispozitivnom normativnom ovlaštenju (tj. njegovoj, uglavnom, slobodnoj

²² Nikolić, N.(1999): Op. cit., str. 115.

zakonodavnoj volji, u ovom slučaju – pri normiranju oporezivanja dobiti). Naposljetku, čitav niz propisanih uvećanja osnovice ima za cilj poništavanje različitih načina smanjenja dobiti (pa time i smanjenja proračunskih prihoda od poreza na dobit), koja porezni obveznik može pokušati primijeniti, a zakonodavac ih ne smatra opravdanimi.²³

4.1.2.1.1. Umanjenja porezne osnovice (porezno priznati troškovi)

Poreznu osnovicu umanjuju:

- 1) prihodi od dividendi i udjela u dobiti – dividenda je dio dobiti koji se, nakon oporezivanja dobiti, raspodjeljuje vlasnicima dionica u dioničkom društvu. Udio u dobiti je dio dobiti, koji se također nakon oporezivanja dobiti, raspodjeljuje vlasnicima udjela u društvu s ograničenom odgovornošću. U RH trenutno vrijedi koncept neoporezivanja raspodijeljene dobiti, odnosno dividende i udjela u dobiti. Dakle, ta raspodijeljena dobit se mora iskazati u računovodstvenoj dobiti, ali se u porezno-tehničkom smislu izuzima iz porezne osnovice
- 2) reinvestirana dobit – u smislu Zakona smatra se ostvarena dobit poreznog razdoblja kojom se u svrhe investiranja i razvoja povećava temeljni kapital sukladno posebnim propisima
- 3) prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja – prihodi od naplaćenih vrijednosno usklađenih i otpisanih potraživanja koju su u prethodnim razdobljima bili uključeni u poreznu osnovicu kao njeno uvećanje (tj. porezno nepriznati rashod)
- 4) iznos prihoda od nerealiziranih dobitaka i ostali rashodi prethodnih razdoblja – prihodi od vrijednosnog usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobitci) ako su bili uključeni u poreznu osnovicu. Rashodi prethodnih razdoblja koji spadaju u ovu kategoriju su tada bili uvjetno porezno nepriznati, a u tekućem razdoblju ispunjavaju uvjete porezno priznatih rashoda
- 5) iznos smanjenja dobiti za ostale prihode – prihodi koji nisu iskazani u računovodstvenoj dobiti, a uključuju se u poreznu osnovicu ili su kao porezno nepriznati rashodi bili uključeni u poreznu osnovicu te druga povećanja prihoda i kapitala koja su bila oporeziva
- 6) iznos smanjenja dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice – odnosi se na obveznike poreza na dohodak koji su s danom 1. siječnja kalendarske godine ušli

²³ Skupina autora (2010): Op. cit., str. 42.

u sustav poreza na dobit na vlastiti zahtjev ili su to postala obvezna po Zakonu. U prvoj godini prelaska u sustav poreza na dobit, porezna osnovica im se umanjuje za određene pozicije iz početne bilance, a to su: obveze prema dobavljačima za robu i usluge (bez PDV-a), obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge (bez PDV-a), pasivna vremenska razgraničenja, dugoročna rezerviranja, obveze za porez na promet i istovrsne poreze

- 7) trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat – svota amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima, jer se obračunavala po stopama višim od propisanih u Pravilniku o amortizaciji. Stoga, kada se sredstvo u potpunosti amortizira, trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat, se u tekućem razdoblju priznaje
- 8) ukupan iznos državnih potpora i olakšica – ukupan iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, te državne potpore za istraživačko razvojne projekte

4.1.2.1.2. Uvećanja porezne osnovice (porezno nepriznati troškovi)

Poreznu osnovicu uvećavaju:

- 1) amortizacija – svota amortizacije na nabavnu vrijednost osobnih automobila koja prelazi 400.000,00 kn (s pripadajućim PDV-om), te svota amortizacije, plovila, zrakoplova, apartmana i kuća za odmor (nabavljenih od 1. siječnja 2005. godine) sa svim pripadajućim troškovima
- 2) 70% troškova reprezentacije – iznos od 70% porezno nepriznatih rashoda za reprezentaciju, nastalih iz odnosa s poslovnim partnerima (postoji poslovni odnos ili se očekuje njegova uspostava). U to spadaju troškovi vanjskih usluga reprezentacije i troškovi uporabe vlastitih proizvoda, robe i usluga za potrebe reprezentacije s pripadajućim PDV-om (osim reklamnih predmeta pojedinačne nabavne vrijednosti do 160,00 kn)
- 3) 30% troškova za osobni prijevoz – iznos od 30% troškova nastalih u vezi s vlastitim ili unajmljenim osobnim automobilom, s pripadajućim PDV-om (osim troškova osiguranja, kamata povezanih s nabavom imovine te plaćenog poreza na Cestovna motorna vozila i plovila te naknada i pristojba koje se obvezno plaćaju pri registraciji sredstva za osobni prijevoz)

- 4) manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, tj. Hrvatske obrtničke komore – prekomjerni manjkovi za koje se ne može teretiti odgovornu osobu s pripadajućim PDV-om
- 5) rashodi utvrđeni u postupku nadzora – iznos rashoda utvrđenih u postupku nadzora, s pripadajućim PDV-om, porezom na dohodak, prirezom na porez na dohodak te obveznim doprinosima za koje se utvrdilo da su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti i izuzimanjem dioničara članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit te s njima povezanim osobama
- 6) troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja – troškovi nastali u svezi s prisilnom naplatom, ali ne i sami porezi i druga davanja koja su predmet prisilne naplate
- 7) troškovi kazni za prekršaje i prijestupe – iznos kazne koje trgovačkom društvu izriču mjerodavna upravna i sudska tijela, a koje terete pravnu osobu (poput prometnih prekršaja, kazni zbog neplaćanja poreza, neizdavanja računa, itd.), te kazne koje terete zaposlenike, a nastale su u obavljanju posla
- 8) zatezne kamate između povezanih osoba – pod povezanom osobom smatramo društvo koje u drugom društvu ima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja, ovisno i vladajuće društvo, društva koncerna i društva s uzajamnim udjelima
- 9) povlastice i drugi oblici imovinskih koristi – rashodi nastali na osnovi danih povlastica i drugih oblika imovinske koristi fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno da ne nastane određeni događaj, odnosno, da se određena radnja obavi (brže ili bolje nego inače) ili da se propusti obaviti. Uključuje se još i pripadajući PDV, porez na dohodak, prirez poreza na dohodak te obvezni doprinosi
- 10) rashodi darovanja iznad propisanih iznosa – darovanja u novcu ili darovanja u naravi učinjena u tuzemstvu, uvećana za pripadajući PDV, ako prelazi 2% ukupnog prihoda ostvarenog u prethodnoj godini
- 11) kamate na zajmove dioničara i članova društva – kamate na zajmove, koji su primljeni od dioničara, odnosno člana društva koji drži najmanje 25% dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkih prava u poreznom obvezniku, a prelaze propisani limit
- 12) kamate između povezanih osoba – trošak ili prihod od kamata koje su proistekle iz zajmova povezanih osoba (društvo koje u drugom društvu ima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja, ovisno i vladajuće društvo, društva koncerna, društva s uzajamnim udjelima), a očituje se kao razlika između stvarne kamate i obračunate kamate u visini eskontne stope

- 13) rashodi od nerealiziranih gubitaka – rashodi od vrijednosnog usklađenja dionica i udjela (nerealizirani gubici), ako su bili iskazani u rashodima u računu dobiti i gubitka. Rashodima od vrijednosnog usklađenja smatraju se porezno nepriznati nerealizirani gubici. Pod nerealiziranim gubitkom se smatra usklađenje vrijednosti ispod troška stjecanja. Gubici od vrijednosnog usklađenja vlastitih dionica su također porezno nepriznati
- 14) amortizacija iznad propisanih stopa – svota amortizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine (pojedinačni trošak nabave prelazi iznos od 3.500,00 kn i vijek trajanja je duži od godine dana) obračunana primjenom stopa koje prelaze najviše dopustive stope propisane Zakonom te svota amortizacije obračunane nekom drugom metodom osim linearne, ako ta svota prelazi najvišu dopustivu svotu. Amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture i umjetnička djela
- 15) iznos povećanja porezne osnovice zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice – odnosi se na obveznike poreza na dohodak koji su s danom 1. siječnja kalendarske godine ušli u sustav poreza na dobit na vlastiti zahtjev ili su to postala obvezna po Zakonu. U prvoj godini prelaska u sustav poreza na dobit, porezna osnovica im se uvećava za stavke koje su bile uključene u poreznu osnovicu poreza na dohodak, a to su: vrijednost zatečenih zaliha, dani predujmovi za robu i usluge (bez PDV-a), potraživanja od kupaca za robu i usluge (bez PDV-a), potraživanja kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz Popisa dugotrajne imovine, aktivna vremenska razgraničenja te zahtjeve za povrat poreza na promet i istovrsnih poreza
- 16) vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja – do vrijednosnog usklađenja (tj ispravka vrijednosti potraživanja) dolazi kada poduzetnik ne može naplatiti isporučena dobra i obavljene usluge. Poreznu osnovicu uvećavaju vrijednosna usklađenja i otpisi potraživanja koji su trajno porezno nepriznati trošak, odnosno ako od dana dospijeca nije proteklo više od 60 dana ili ako je od dana dospijeca proteklo više od 3 godine (predmet u zastari), a nisu poduzeti svi koraci pažnjom dobrog gospodarstvenika (potraživanje utuženo prije zastare, vođenje ovršnog postupka zbog njih, prijavljeno u stečajni postupak nad dužnikom, ako je postignuta nagodba s dužnikom koji nije fizička ili povezana osoba te postupak sanacije ili stečaja) da bi se potraživanje naplatilo. Osnovicu ne uvećavaju zastarjela potraživanja koja u svakom pojedinom poreznom razdoblju ne prelaze 5.000,00 kn po pojedinom dužniku koji nije fizička ili

povezana osoba. Posebni slučajevi otpisa za koje se ne uvećava porezna osnovica su otpisi kreditnih institucija, jednokratni otpisi i predstečajna nagodba.

- 17) vrijednosno usklađivanje zaliha – smanjenje vrijednosti zaliha i financijske imovine u razdoblju u kojemu imovina nije prodana ili na drugi način uporabljena. S aspekta manjka zaliha, osnovicu uvećavaju manjkovi iznad visine utvrđene Hrvatskom gospodarskom komorom, odnosno Hrvatskom obrtničkom komorom u smislu propisa o PDV-u. Nerealizirani gubici od vrijednosnog usklađenja zaliha u poreznom razdoblju u kojemu su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene, uvećavaju poreznu osnovicu.
- 18) vrijednosno usklađenje financijske imovine – smanjenje vrijednosti zaliha i financijske imovine u razdoblju u kojemu imovina nije prodana ili na drugi način uporabljena. Nerealizirani gubici od vrijednosnog usklađenja financijske imovine koji se iskazuju u računu dobiti i gubitka uvećavaju poreznu osnovicu.
- 19) troškovi rezerviranja – svota rezerviranja za rizike i troškove, osim pet vrsta rezerviranja koja su prema Zakonu i Pravilniku porezno priznati (za otpremine, troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, troškove u jamstvenom roku, troškove po započetim sudskim sporovima, za neiskorištene godišnje odmore)
- 20) povećanje porezne osnovice za sve druge rashode i ostala povećanja – svi drugi rashodi koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja koje nisu bile uključene u poreznu osnovicu u prethodnim poreznim razdobljima
- 21) povećanje dobiti za ostale prihode i druga povećanja dobiti – povećanja dobiti ili smanjenja gubitka za prihode koji nisu iskazani u računovodstvenoj dobiti, a uključuju se u poreznu osnovicu, prihode ili dobit ostvarene od poslovnih jedinica u inozemstvu, povećanja porezne osnovice od revalorizacijske pričuve koja se koristi kao kapital, za iznos iskorištenog poreznog gubitka u poreznom razdoblju u kojem je prestalo pravo na prijenos poreznog gubitka, za iznos u slučaju kada se ospori pravo na reinvestiranu dobit

4.1.2.2. Porezni gubitak

Za poreznog obveznika kojemu u postupku utvrđivanja porezne osnovice bude utvrđena negativna porezna osnovica, kaže se da porezni obveznik ima porezni gubitak (što ne znači nužno da je ostvario i bruto gubitak iz redovnog poslovanja). Taj gubitak je porezno priznat (uzima se u obzir prilikom utvrđivanja buduće porezne obveze), te se prenosi i nadoknađuje

umanjivanjem porezne osnovice sljedećih 5 godina. U tom slučaju osnovica se najprije umanjuje za gubitke starijeg datuma.

4.1.3. Porezna stopa

Porezna stopa se objašnjava kao broj novčanih jedinica koje se ubiru od porezne osnovice i najčešće se izražava u postotku.²⁴ Porez na dobit se u RH plaća po stopi od 20% na utvrđenu poreznu osnovicu.

4.1.4. Porezne olakšice, oslobođenja i poticaji

Porezne olakšice utječu na veličinu porezne osnovice poreza na dobit, odnosno porezne obveze, koju se može umanjiti raznim poreznim olakšicama, oslobođenjima i poticajima, kako bi se unaprijedilo poslovanje i poslovni rezultati poreznih obveznika. One su navedene u zakonima koji reguliraju određena područja, a pravo na njih imaju samo oni porezni obveznici koji su ostvarili porezni dobitak, tj. poreznu osnovicu.

1) olakšice i oslobođenja za potpomognuta područja

- porezni obveznici koji obavljaju djelatnosti na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti (čija je vrijednost indeksa razvijenosti manja od 50% prosjeka RH) prema posebnom propisu o regionalnom razvoju RH, te na području grada Vukovara prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara, **ne plaćaju porez na dobit**
- porezni obveznici koji obavljaju djelatnosti na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave razvrstanih u II. skupinu po stupnju razvijenosti (čija je vrijednost indeksa razvijenosti između 50% i 75% prosjeka RH) prema posebnom propisu o regionalnom razvoju RH, **plaćaju 50% propisane stope poreza**

Za ostvarenje ove olakšice, porezni obveznici moraju zadovoljiti i uvjet da zapošljavaju više od 5 zaposlenika u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri

²⁴ Nikolić, N.(1999): Op. cit., str. 79.

čemu više od 50% zaposlenika ima prebivalište i borave na potpomognutim područjima jedinica lokalne samouprave, odnosno na području Grada Vukovara.

- 2) Olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama – pravo na umanj enje porezne obveze po ovoj osnovi imaju korisnici slobodnih zona koji su stekli status nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone, odnosno status nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone. U slučaju da porezni obveznik ne obavlja djelatnost isključivo u zoni, tada se porezna oslobođenja i olakšice utvrđuju samo za dio dobiti koji je ostvaren u zoni.
- 3) Poreze olakšice prema posebnim propisima o poticanju ulaganja – porezni obveznik može umanjiti obvezu poreza na dobit u visini, na način i pod uvjetima propisanim:
 - Zakonom o poticanju ulaganja i propisima donesenim na temelju toga Zakona
 - Zakonom o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja
 - Zakonom o poticanju ulaganja²⁵

4.2. Fiskalna uloga poreza na dobit

Porezni sustav je ukupnost svih poreznih oblika jedne države i čini najvažniji dio fiskalnog sustava. Na temelju fiskalnog suvereniteta svaka država ima pravo da na svom teritoriju uvede i prikuplja poreze i sve ostale varijacije prihoda zasnovane na porezu. To čini kako bi ispunila fiskalni cilj, odnosno prikupila potreban novac za financiranje vlastitih potreba i punjenja državne blagajne. Pri tom treba voditi računa o fiskalnom kapacitetu, tj. sposobnosti privatnog sektora, kojeg čine poduzeća i stanovništvo, da plati sve fiskalitete te da nakon toga može normalno funkcionirati.

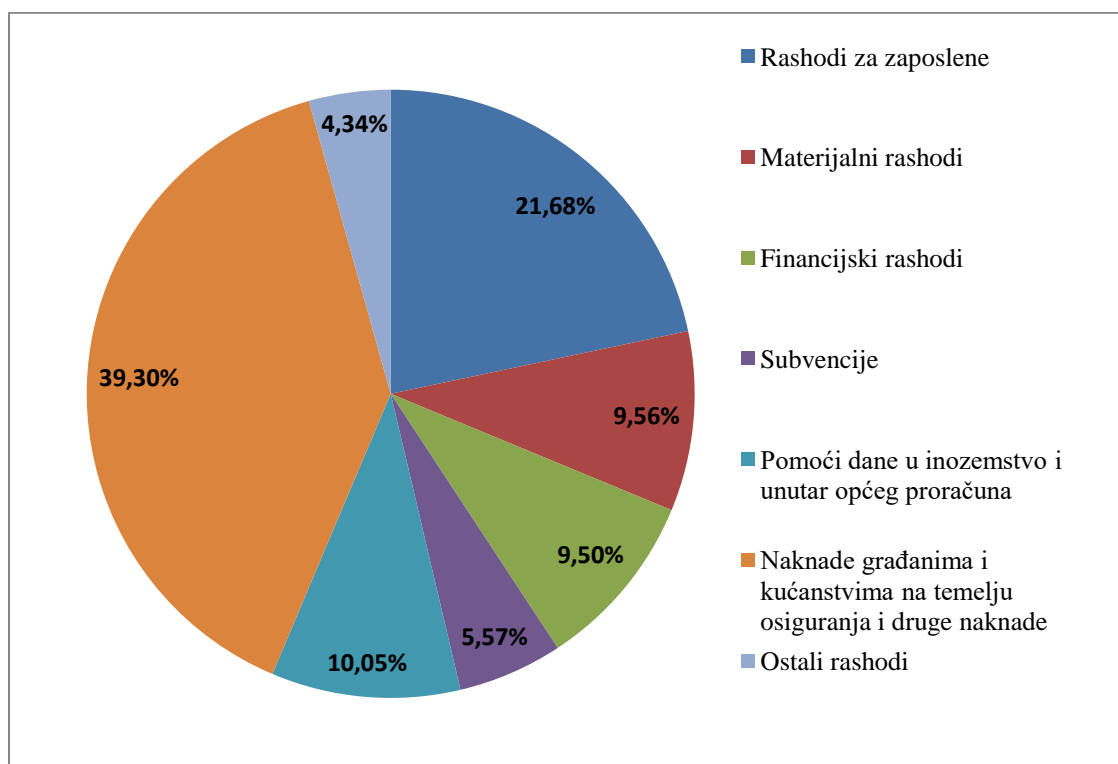
U državnom proračunu RH, rashodi se dijele na rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine, a prihodi na prihode poslovanja i prihode od prodaje nefinancijske imovine. U nastavku će biti prikazana analiza rashoda i prihoda poslovanja za 2015. godinu.

²⁵ Detaljnije vidjeti u Pravilniku o porezu na dobit, VII. OLAKŠICE I OSLOBOĐENJA

Tablica 2: Rashodi poslovanja u državnom proračunu RH 2015. godine

Rashodi poslovanja	Iznos u HRK	Udio pojedinačnog rashoda u ukupnim rashodima poslovanja
Rashodi za zaposlene	25.036.504.171,41	21,68%
Materijalni rashodi	11.040.524.655,40	9,56%
Financijski rashodi	10.966.439.026,63	9,50%
Subvencije	6.425.995.773,43	5,57%
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	11.603.012.347,42	10,05%
Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	45.368.369.700,69	39,30%
Ostali rashodi	5.014.959.875,66	4,34%
Ukupni rashodi poslovanja	115.455.805.550,64	100,00%

Izvor: Prikaz autora²⁶



Graf 3: Udjeli pojedinačnih rashoda poslovanja u ukupnim rashodima poslovanja 2015. godine

Izvor: Prikaz autora

²⁶Podaci dostupni na: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2015-godina>

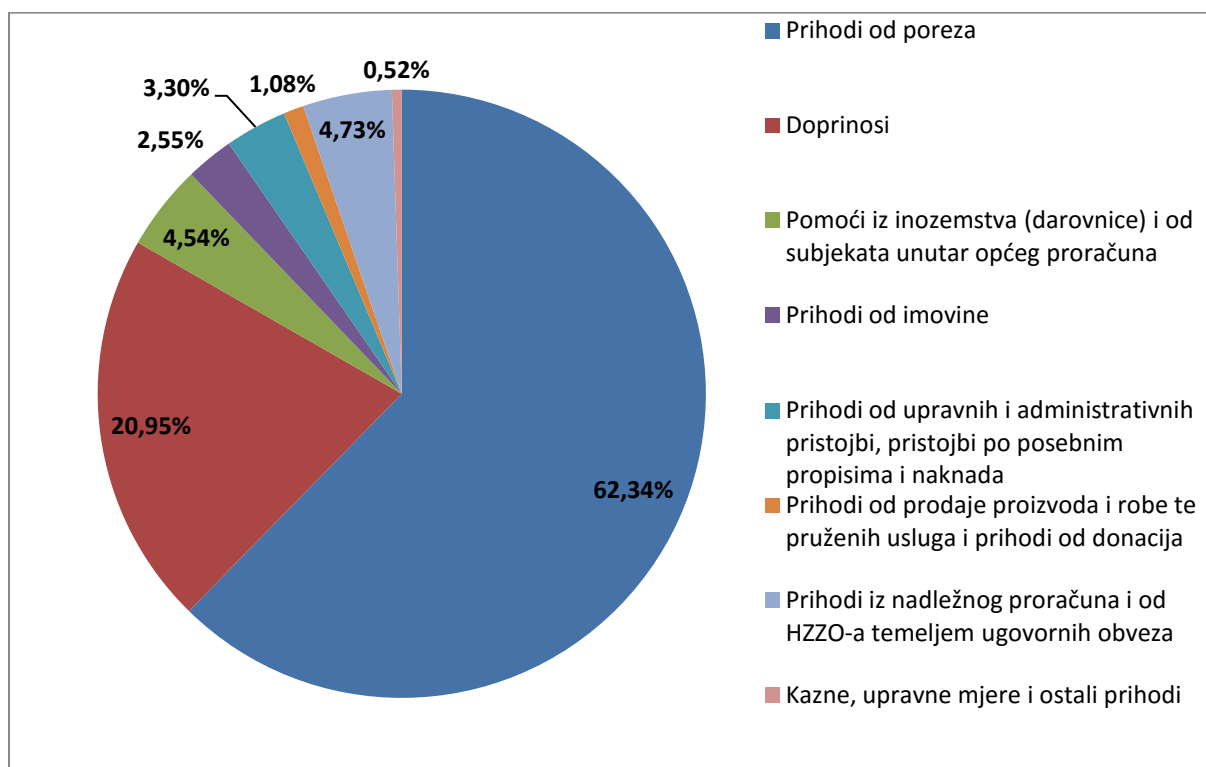
Tablica 2 prikazuje iznose i udjele pojedinačnih i ukupnih rashoda poslovanja državnog proračuna RH za 2015. godinu. Vidljivo je da su ukupni rashodi poslovanja iznosili oko 115,5 mlrd. HRK, od čega se najveći dio od 39,30 %, odnosi na naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade. Malo manje od četvrtine ukupnih rashoda poslovanja, 21,68% se odnosi na rashode za zaposlene u koje spadaju bruto plaće, doprinosi na plaće te ostali rashodi za zaposlene. Po jednu desetinu poslovnih rashoda zauzimaju pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna s 10,5%, zatim materijalni rashodi s 9,56% u koje spadaju naknade troškova zaposlenima, rashodi za materijal i energiju, rashodi za usluge, naknade troškova osobama izvan radnog odnosa i ostali nespomenuti rashodi poslovanja, te financijski rashodi s 9,50% u koje spadaju kamate za izdane vrijednosne papire, kamate za primljene kredite i zajmove te ostali financijski rashodi. Najmanji dio u ukupnim rashodima poslovanja zauzimaju subvencije s 5,57% te ostali rashodi s 4,34%.

Kako bi država mogla podmirivati svoje ukupne rashode, dakle rashode poslovanja i rashode za nabavu nefinancijske imovine, mora ispuniti fiskalni cilj, odnosno prikupiti dovoljno novca za podmirivanje rashoda i punjenje državnog proračuna. U nastavku će biti prikazani prihodi poslovanja, uz detaljniju analizu poreznih prihoda.

Tablica 3: Prihodi poslovanja u državnom proračunu RH 2015. godine

Prihodi poslovanja	Iznos u HRK	Udio pojedinačnog prihoda u ukupnim prihodima poslovanja
Prihodi od poreza	68.014.776.516,01	62,34%
Doprinosi	22.853.390.119,63	20,95%
Pomoći iz inozemstva (darovnice) i od subjekata unutar općeg proračuna	4.958.317.172,22	4,54%
Prihodi od imovine	2.779.833.208,82	2,55%
Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	3.596.964.690,95	3,30%
Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od donacija	1.177.858.130,18	1,08%
Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza	5.161.396.772,47	4,73%
Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	568.342.361,84	0,52%
Ukupni prihodi poslovanja	109.110.878.972,12	100,00%

Izvor: Prikaz autora²⁷



Graf 4: Udjeli pojedinačnih prihoda poslovanja u ukupnim prihodima poslovanja 2015. godine

Izvor: Prikaz autora

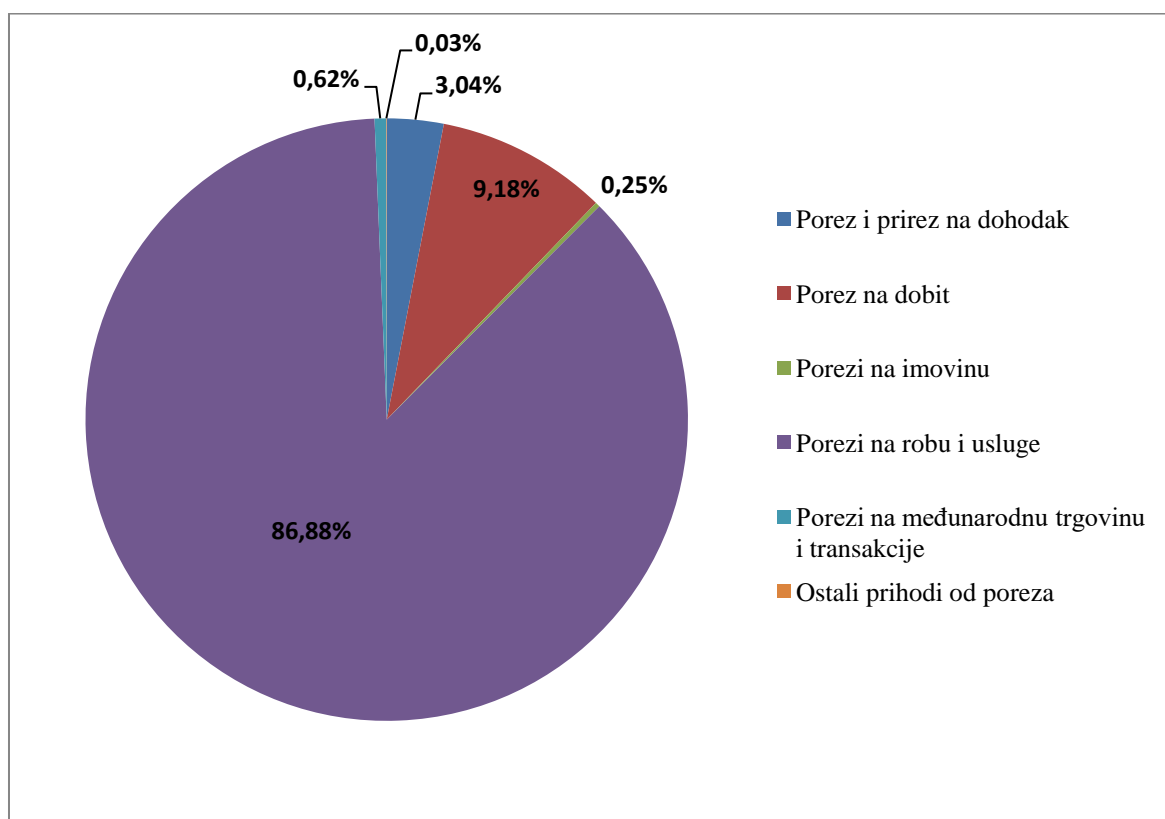
Tablica 3 prikazuje iznose i udjele pojedinačnih i ukupnih prihoda poslovanja državnog proračuna RH za 2015. godinu. Ukupni prihodi poslovanja iznosili su oko 109,1 mlrd. HRK. Vidljiva je uvjerljiva dominacija poreznih prihoda od čak 62,34%, odnosno približno 68 mlrd. HRK, čime se na prvi pogled uočava važnost poreznih prihoda u ispunjenju fiskalnog cilja države. Ostali oblici prihoda poslovanja zajedno čine 37,66%, od čega su najznačajniji doprinosi s 20,95%.

²⁷ Podaci dostupni na: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2015-godina>

Tablica 4: Porezni prihodi u državnom proračunu 2015. godine

Porezni oblik	Iznos u HRK	Udio pojedinačnog poreznog oblika u ukupnim poreznim prihodima
Porez i prirez na dohodak	2.068.143.140,92	3,04%
Porez na dobit	6.244.055.332,92	9,18%
Porezi na imovinu	172.367.523,83	0,25%
Porezi na robu i usluge	59.090.677.809,66	86,88%
Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	419.113.377,10	0,62%
Ostali prihodi od poreza	20.419.331,58	0,03%
Ukupni porezni prihodi	68.014.776.516,01	100,00%

Izvor: Prikaz autora²⁸



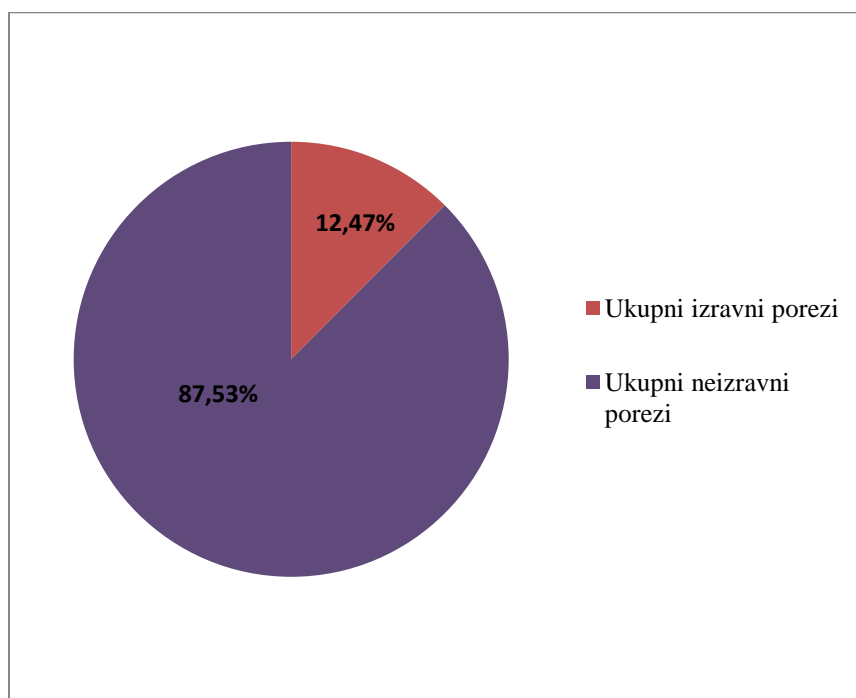
Graf 5: Udjeli pojedinačnih poreznih oblika u ukupnim poreznim prihodima 2015. godine

Izvor: Prikaz autora

Tablica 5 prikazuje raščlanjenje ukupnih poreznih prihoda po pojedinačnim poreznim oblicima u 2015. godini. U ukupnom iznosu poreznih prihoda od oko 68 mlrd. HRK, najznačajniji dio od 86,88%, odnosno približno 59,1 mlrd. HRK, zauzimaju porezi na robu i

²⁸ Podaci dostupni na: <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2015-godina>

usluge. Oni spadaju u kategoriju neizravnih poreza, a unutar njih dominira porez na dodanu vrijednost u iznosu od približno 41 mlrd. HRK, zatim posebni porezi i trošarine iznosu od približno 13 mlr. HRK. U poreze na robu i usluge također spadaju i porez na promet, ostali porezi na robu i usluge, porezi na dobitke od igara na sreću i ostali porezi od igara na sreću te naknade za priređivanje igara na sreću, ali u znatno manjim iznosima. Sljedeći najizdašniji porezni oblik je porez na dobit. On zauzima 9,18% u ukupnim poreznim prihodima, odnosno približno 6 mlrd. HRK. On spada u kategoriju izravnih poreza, a najveći dio prihoda, od približno 5,5 mlrd. HRK ostvaruje od poreza na dobit od poduzetnika, te u znatno manjim iznosima od poreza na dobit po odbitku na naknade za korištenje prava i za usluge te poreza na dobit po odbitku na kamate, dividende i udjele dobiti. Porez i prirez na dohodak čini 3,04%, porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije 0,62%, porezi na imovinu 0,25% te ostali prihodi od poreza 0,03% u ukupnim poreznim prihodima.



Graf 6: Odnos izravnih i neizravnih poreznih prihoda u državnom proračunu RH u 2015. godini

Izvor: Prikaz autora

Graf 6 prikazuje odnos izravnih i neizravnih poreznih prihoda u državnom proračunu RH u 2015. godini, iz kojega se vidi dominacija neizravnih poreza od 87,53%, odnosno iznos od približno 59,5 mlrd. HRK. U neizravne poreze spadaju porezi na robu i usluge, porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije te ostali prihodi od poreza. Izravni porezi zauzimaju 12,47%, odnosno iznos od približno 8,5 mlrd. HRK. U izravne poreze spadaju porez na dobit,

porez i prirez na dohodak te porezi na imovinu. Budući da porez na dobit u iznosu od približno 6,2 mlrd. HRK čini skoro cijeli prihod od izravnih poreza, a i drugi je naizdašnji porezni prihod u svim poreznim prihodima (ako PDV i trošarine ne kategoriziramo zasebno), može se uvidjeti njegova najveća značajnost i doprinos u punjenju državnog proračuna i zadovoljavanja fiskalne uloge unutar kategorije izravnih poreza. No, u odnosu na ukupne porezne prihode, prihodi od poreza na dobit u RH nemaju veliku značajnost, jer je hrvatski porezni sustav najvećim dijelom oslonjen na neizravne porezne prihode, što se najviše odnosi na prihode od poreza na robu i usluge, odnosno, na PDV i trošarine. Prihodi od poreza na dobit su pokrili 5,41% rashoda poslovanja državnog proračuna iz 2015. godine, a ukupni porezni prihodi su pokrili 58,91% rashoda poslovanja državnog proračuna iz 2015. godine.

5. ANALIZA UČINAKA REFORMI

5.1. Fiskalni učinci reformi poreza na dobit (1994.-2008.)

Opozitivanje dobiti u Republici Hrvatskoj je nekoliko puta reformirano. Mogu se istaknuti određena porezna razdoblja s obzirom na ukupni porezni teret na poduzetničku dobit i način njegovog izračuna, a to su²⁹:

1. od 1994. do 1996. godine, s nominalnom stopom poreza na dobit od 25%, bez poreza na dohodak od kapitala (i prireza), uz nominalnu zaštitnu kamatu od 3%
2. od 1997. do 2000. godine, s nominalnom stopom poreza na dobit od 35%, bez poreza na dohodak od kapitala (i prireza), uz nominalnu zaštitnu kamatu od 5%
3. od 2001. do 2004. godine, s nominalnom stopom poreza na dobit od 20%, s porezom na dohodak od kapitala po stopi od 15% (uvećano za pripadajući prirez), bez zaštitne kamate
4. od 2005. godine, s nominalnom stopom poreza na dobit od 20%, bez poreza na dohodak od kapitala (i prireza), bez zaštitne kamate

²⁹ http://staro.rifin.com/root/tekstovi/casopis_pdf/ek_ec_574.pdf

Tablica 5: Značajke reformi poreza na dobit u RH po specifičnim razdobljima

Razdoblje	Nominalna stopa poreza na dobit	Porez na dohodak od kapitala (i prirez)	Nominalna zaštitna kamata
1994.-1996.	25%	Ne	3%
1997.-2000.	35%	Ne	5%
2001.-2004.	20%	15%	Ne
2005.-	20%	Ne	Ne

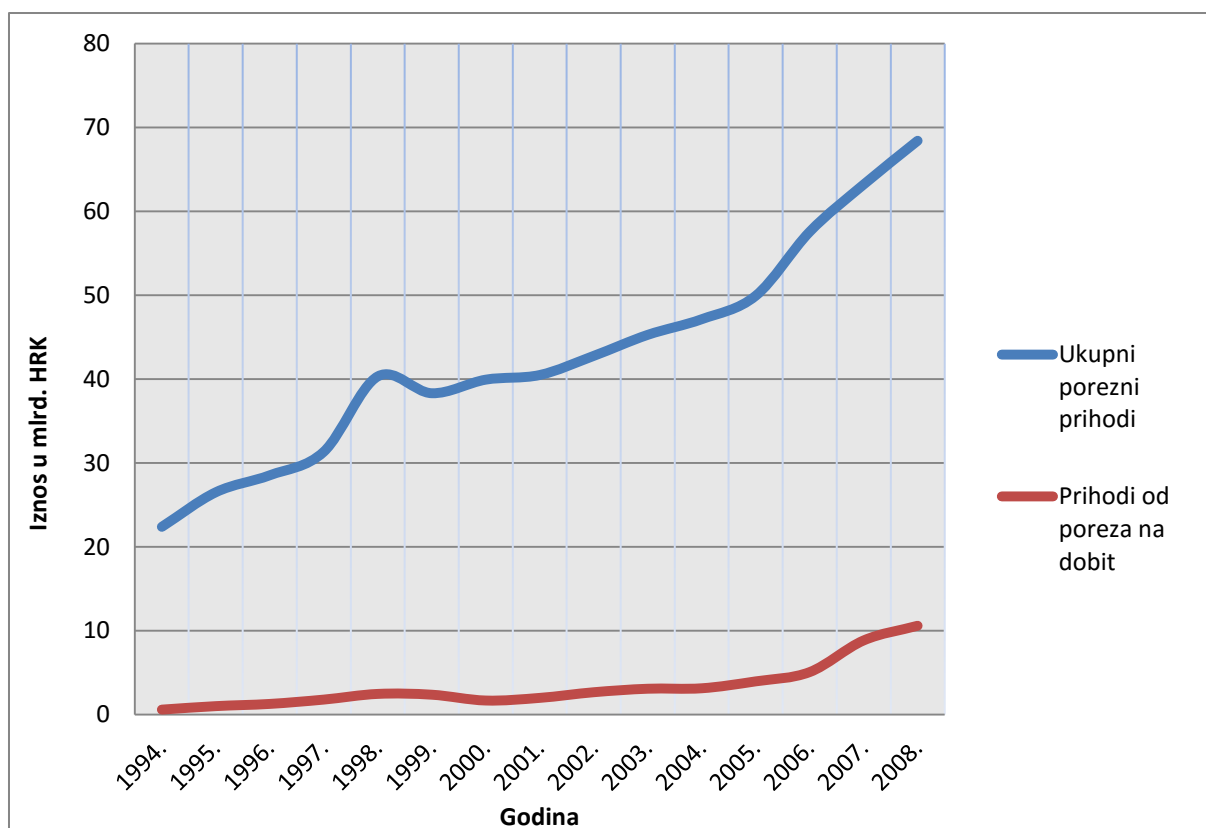
Izvor: Prikaz autora

Tablica 6: Ukupni porezni prihodi i prihodi od poreza na dobit središnje države u RH u mil. HRK (1994.-2008.)

Godina	Ukupni porezni prihodi	Prihodi od poreza na dobit	Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima
1994.	22.377	592	2,65%
1995.	26.504	1.009	3,81%
1996.	28.531	1.271	4,45%
1997.	31.337	1.785	5,70%
1998.	40.327	2.461	6,10%
1999.	38.318	2.366	6,17%
2000.	39.939	1.674	4,19%
2001.	40.493	1.987	4,91%
2002.	42.775	2.659	6,22%
2003.	45.281	3.075	6,79%
2004.	47.149	3.131	6,64%
2005.	49.942	3.951	7,91%
2006.	57.577	5.056	8,78%
2007.	63.219	8.816	13,95%
2008.	68.442	10.565	15,44%

Izvor: Prikaz autora³⁰

³⁰ Izvor: Porezna reforma i hrvatska kriza, Guste Santini, RIFIN, Zagreb 2009.



Graf 7: Kretanje ukupnih poreznih prihoda i prihoda od poreza na dobit središnje države u RH u mlrd. HRK (1994.-2008.)

Izvor: Prikaz autora

Tablica 6 prikazuje popis ukupnih poreznih prihoda i prihoda od poreza na dobit središnje države u mil. HRK, te udjele prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima za svaku godinu pojedinačno u razdoblju od 1994. do 2008. godine. Iz tablice se općenito može vidjeti niska fiskalna značajnost prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima, budući da skoro kroz cijelo promatrano razdoblje udio poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima središnje države ne prelazi 10%. Generalno se može uočiti trend rasta prihoda od poreza na dobit do 2000. godine, kada opada za 1,98 p.p. u odnosu na prethodnu godinu, te zatim opet bilježi konstantan rast.

Naime, kako bi se potaklo ulaganje i oživljavanje gospodarstva, osnovica poreza na dobit je bila svjesno usko definirana 1990-ih godina. U prvom poreznom razdoblju, od 1994. do 1996. godine su prihodi poreza na dobit bili izrazito niski, zahvaljujući niskoj stopi poreza na dobit od 25% i zaštitnoj kamati od 3%, kojom su porezni obveznici umanjivali svoju poreznu osnovicu sukladno svom ukupnom vlastitom kapitalu iskazanom u bilanci (na koju se obračunavala zaštitna kamata).

U drugom poreznom razdoblju, od 1997. do 2000. godine se povećala stopa poreza na dobit na 35%, ali se povećala i stopa zaštitne kamate na 5%, te se opet smanjivala porezna osnovica, što je rezultiralo ne baš izdašnim prihodima od poreza na dobit. U odnosu na prethodno razdoblje, u 2000.-toj godini je došlo do pada prihoda od poreza na dobit, zbog usporavanja gospodarske aktivnosti u prethodnim godinama, na svega 4,19% u ukupnim poreznim prihodima.

U trećem poreznom razdoblju, od 2001. do 2004. godine se stopa poreza na dobit snizila na 20% kako bi se privukli strani investitori i rasteretili domaći gospodarski subjekti. No, ukinila se zaštitna kamata, koja je bila vrlo važan porezni odbitak u funkciji nediskriminatorne porezne olakšice.³¹ Vidljiv je konstantan rast prihoda od poreza na dobit, što je više rezultat kretanja industrijske proizvodnje te značajnog poboljšanja poslovanja i dobrih rezultata poduzeća, nego povećanja porezne osnovice zbog ukidanja zaštitne kamate.

Nakon 2005. godine, vidi se značajan godišnji rast prihoda od poreza na dobit. Naime, tijekom 2005. godine su se ostvarile nove promjene u oporezivanju dobiti, zbog pojednostavnjenja i uklanjanja određenih slabosti prethodnog poreznog sustava. Olakšice za područja posebne državne skrbi, brdsko-planinska područja, grad Vukovar i slobodne zone su prebačene iz Zakona o porezu na dobit u zakone koji reguliraju ta područja. Zatim se 2007. godine brišu ostale olakšice, poput poticaja za zapošljavanje, istraživanje i razvoj, školovanje i stručno usavršavanje te za profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom, a poticaji za ulaganja su regulirani novim Zakonom o poticanju ulaganja. U razdoblju od 2005. do 2008. godine se udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima povećao za 7,53 p.p., odnosno s 7,91% u 2005. godini na 15,44% u 2008. godini.

Graf 7 prikazuje pozitivan trend kretanja prihoda od poreza na dobit i ukupnih poreznih prihoda središnje države za razdoblje od 1994. do 2008. godine. Može se zaključiti da su prihodi od poreza na dobit konstantno rasli, osim 2000.-ite godine kada bilježe pad. U odnosu na 1994. godinu, kada su prihodi od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima iznosili tek 2,65%, u 2008. godini su porasli za čak 12,79 p.p., na udio od 15,44%. No takvo kretanje se ne može striktno pripisati samo poreznim reformama poreza na dobit, već ono uvelike ovisi o razini gospodarske aktivnosti i uspješnosti poslovanja privatnog sektora. Ipak, dokle god oni

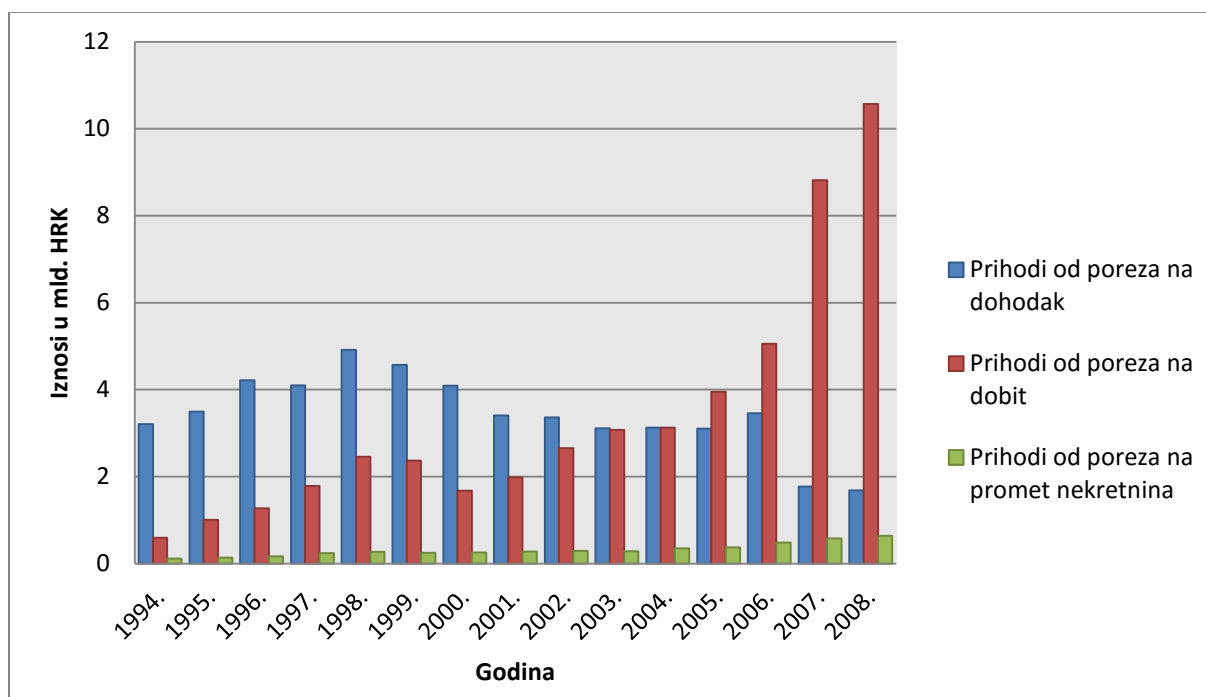
³¹ Vidjeti detaljnije na : http://staro.rifin.com/root/tekstovi/casopis_pdf/ek_ec_574.pdf, odjeljak „Zašto je zaštitna kamata opravdana?“

bilježe rast i sve više pune državnu blagajnu, može se reći da su reforme poreza na dobit ostvarile očekivane fiskalne učinke.

Tablica 7: Prihodi od izravnih poreza središnje države u RH u mil. HRK (1994.-2008.)

Godina	Prihodi od poreza na dohodak	Prihodi od poreza na dobit	Prihodi od poreza na promet nekretnina	Ukupni prihodi od izravnih poreza	Udio prihoda od poreza na dobit u prihodima od izravnih poreza
1994.	3.212	592	118	3.922	15,09%
1995.	3.497	1.009	142	4.648	21,71%
1996.	4.217	1.271	172	5.660	22,46%
1997.	4.102	1.785	243	6.130	29,12%
1998.	4.915	2.461	271	7.647	32,18%
1999.	4.571	2.366	247	7.184	32,93%
2000.	4.095	1.674	259	6.028	27,77%
2001.	3.404	1.987	282	5.673	35,03%
2002.	3.363	2.659	295	6.317	42,09%
2003.	3.115	3.075	290	6.480	47,45%
2004.	3.128	3.131	356	6.615	47,33%
2005.	3.106	3.951	376	7.433	53,15%
2006.	3.460	5.056	482	8.998	56,19%
2007.	1.773	8.816	579	11.168	78,94%
2008.	1.688	10.565	636	12.889	81,97%

Izvor: Prikaz autora³²



³² Izvor: Porezna reforma i hrvatska kriza, Guste Santini, RIFIN, Zagreb 2009.

Graf 8: Prihodi od izravnih poreza središnje države u RH po kategorijama (1994.-2008.)

Izvor: Prikaz autora

Tablica 7 prikazuje prihode od izravnih poreza središnje države u RH za razdoblje od 1994. do 2008. godine u mil. HRK, po pojedinačnim kategorijama izravnih poreza. Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima od izravnih poreza je svake godine sve više rastao, izuzev 2000.-ite godine, kada je zabilježen pad. Do 2003. godine, najveću relativnu važnost u ukupnim prihodima od izravnog poreza je imao porez na dohodak, no nakon toga, prihodi od poreza na dobit postaju najizdašniji unutar kategorije izravnih poreza, što bi se uvelike moglo pripisati ukidanju zaštitne kamate. Od 2004. do 2008. godine su se povećali više od 3 puta, s 3,1 mlrd. HRK na 10,6 mlrd. HRK, te su 2008. činili 81,79% ukupnih prihoda od izravnih poreza, za razliku od 1994., kada su činili samo 15,09% ukupnih prihoda od izravnih poreza. Graf 8 prikazuje prihode od izravnih poreza središnje države RH po zasebnim kategorijama. Vidljivo je kretanje pojedinih izravnih poreza, u kojem do 2003. prevladavaju prihodi od poreza na dohodak, dok je nakon 2003. vidljiva sve veća dominacija poreza na dobit kao jednog od, i najizdašnjeg, izravnog poreza.

5.2. Fiskalni učinci reformi poreza na dobit (2009.-2015.)

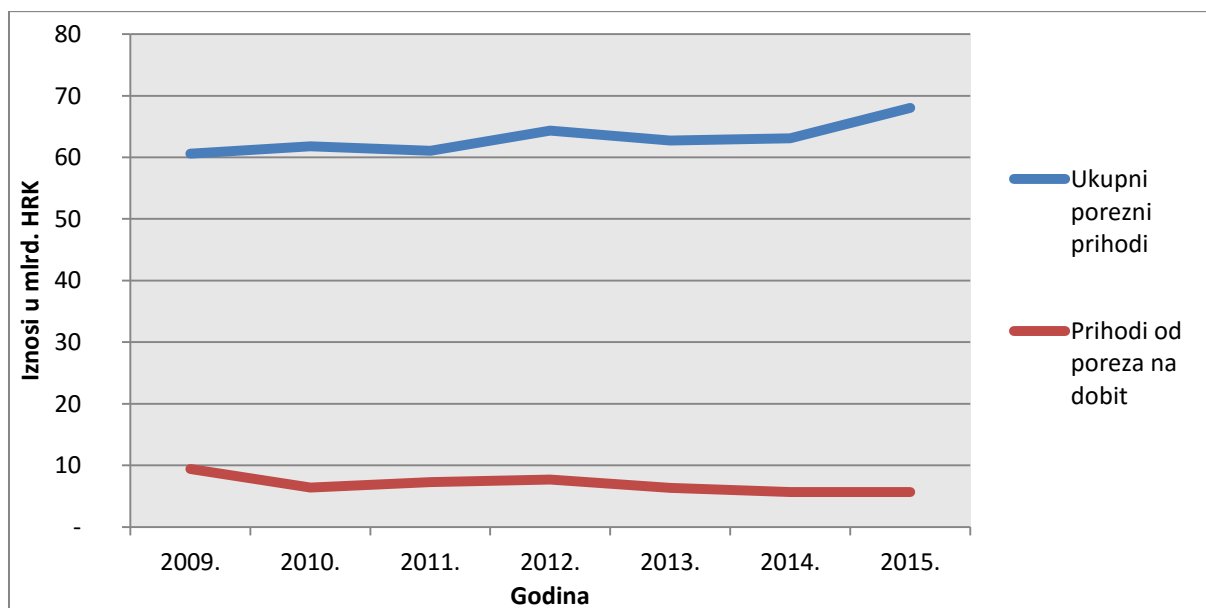
S obzirom na to da su se značajnije promjene u smislu poreza na dobit događale u prvih 15-ak godina postojanja samostalne Republike Hrvatske, koje je prikazano u prethodnom odjeljku, u ovom dijelu će se pokazati kretanje i analiza prihoda od poreza na dobit u zadnjih 6 godina, u razdoblju od 2009. godine do 2015. godine.

Tablica 8: Ukupni porezni prihodi i prihodi od poreza na dobit u RH u HRK (2009.-2015.)

Godina	Ukupni porezni prihodi	Prihodi od poreza na dobit	Udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima
2009.	60.594.565.279,88	9.439.857.955,59	15,58%
2010.	61.808.896.416,77	6.407.083.664,71	10,37%
2011.	61.088.579.331,62	7.288.029.752,77	11,93%
2012.	64.332.057.704,78	7.697.342.287,48	11,97%
2013.	62.713.258.493,54	6.365.443.105,80	10,15%
2014.	63.074.040.447,92	5.657.765.290,65	8,97%
2015.	68.014.776.516,01	6.244.055.332,92	9,18%

Izvor: Prikaz autora³³

Tablica 8 prikazuje ukupne porezne prihode, pihode od poreza na dobit u HRK te udjele prihoda od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima RH za svaku godinu zasebno u razdoblju od 2009. do 2015. godine. Ukupni porezni prihodi su rasli iz godine u godinu, dok su prihodi od poreza na dobit varirali. Nakon 2009. godine, u kojem su zauzimali 15,58% ukupnih prihoda državnog proračuna RH, u 2010. godini prihodi od poreza na dobit bilježe značajan pad od približno 3 mlrd. HRK, te zauzimaju 10,37% u ukupnim poreznim prihodima. U 2011. godini se ostvario blagi pad ukupnih poreznih prihoda i blagi rast prihoda od poreza na dobit, koji je ostao gotovo isti i u 2012. godini, a ukupni porezni prihodi su toj godini zabilježili rast od približno 3 mlrd. HRK. Nakon toga, od 2013. do 2015. godine se bilježi konstanstan rast ukupnih poreznih prihoda, dok prihodi od poreza na dobit bilježe pad u 2013. i 2014. godini. U 2015. godini se ipak vidi blagi rast prihoda od poreza na dobit, koji su tada činili 9,18% u ukupnim poreznim prihodima proračuna RH.



Graf 9: Kretanje ukupnih poreznih prihoda i prihoda od poreza na dobit u RH u mlrd. HRK (1994.-2008.)

Izvor: Prikaz autora

Graf 9 prikazuje trend kretanja ukupnih poreznih prihoda i prihoda od poreza na dobit u državnom proračunu RH za razdoblje od 2009. do 2015. godine. Vidljivo je generalno pozitivno kretanje ukupnih poreznih prihoda, koji su 2012. godine zabilježili veći rast, zatim u

³³ Podaci dostupni na: <http://www.mfin.hr/hr/proracun>

2013. godini pad, da bi od tada bilježili rast, posebice u 2015. kada su porasli za približno 5 mlrd. HRK u odnosu na prethodnu godinu. Također je vidljivo variranje trenda kretanja prihoda od poreza na dobit. U 2009. su iznosili približno 9,4 mlrd. HRK, što je najviši iznos u promatranom vremenskom razdoblju. Tu razinu kasnije nisu postigli, već su bilježili pad 2010., zatim rast do 2012. godine, pa opet pad do 2014. godine, kada su iznosili tek oko 5,7 mlrd. HRK, što je najniži iznos u promatranom vremenskom razdoblju. U 2015. godini je zabilježen blagi rast.

Tablica 9: Prihodi od izravnih poreza u RH u HRK (2009.-2015.)

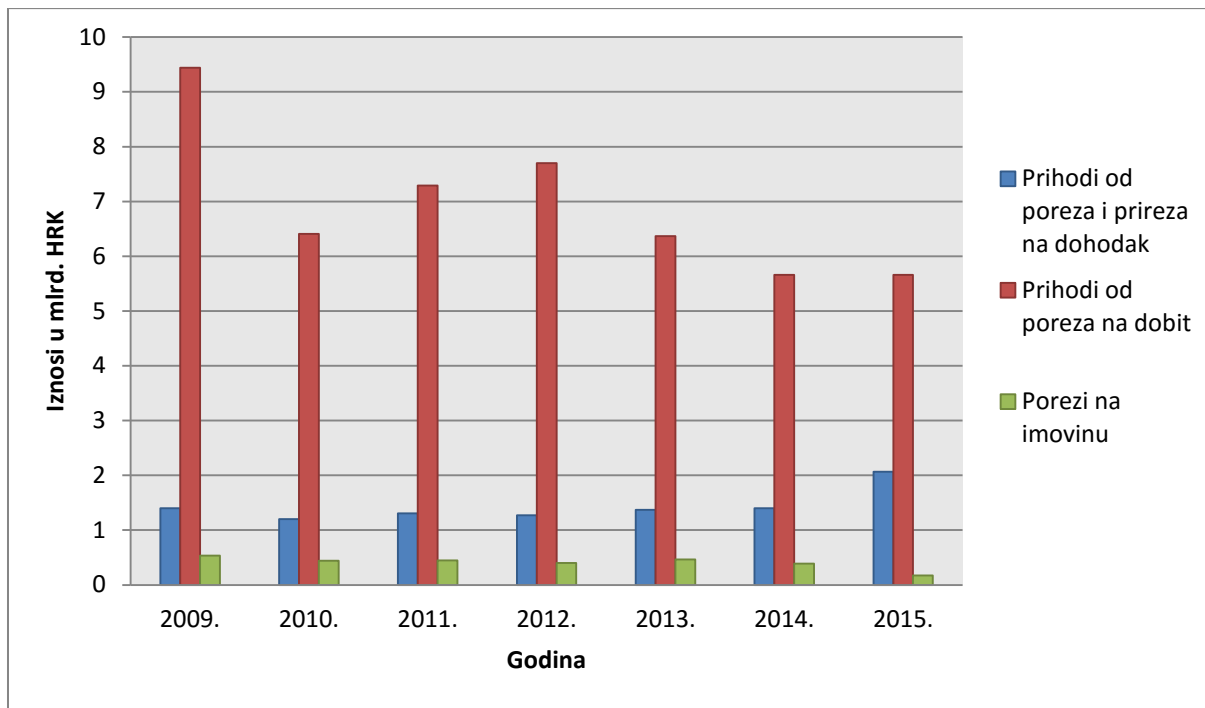
Godina	Prihodi od poreza i prireza na dohodak	Prihodi od poreza na dobit	Porezi na imovinu	Ukupni prihodi od izravnih poreza	Udio prihoda od poreza na dobit u prihodima od izravnih poreza
2009.	1.399.410.791,75	9.439.857.955,59	532.296.920,72	11.371.565.668,06	83,01%
2010.	1.201.546.452,89	6.407.083.664,71	443.982.617,73	8.052.612.735,33	79,57%
2011.	1.307.485.859,94	7.288.029.752,77	448.489.037,97	9.044.004.650,68	80,58%
2012.	1.269.525.101,78	7.697.342.287,48	397.736.182,80	9.364.603.572,06	82,20%
2013.	1.372.697.530,78	6.365.443.105,80	462.314.591,49	8.200.455.228,07	77,62%
2014.	1.401.941.724,58	5.657.765.290,65	385.980.935,56	7.445.687.950,79	75,99%
2015.	2.068.143.140,92	6.244.055.332,92	172.367.523,83	8.484.565.997,67	73,59%

Izvor: Prikaz autora³⁴

Tablica 9 prikazuje ukupne prihode od izravnih poreza u državnom proračunu RH po kategorijama za razdoblje od 2009. do 2015. godine. Vidljivo je da je značajnost prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima od izravnih poreza kroz promatrano razdoblje značajno opala. 2009. godine je udio prihoda od poreza na dobit činio 83,01% ukupnih prihoda od izravnih poreza, dok se u 2015. smanjio za 9,42 p.p., odnosno na 73,59%. Od 2009. do 2014. godine je trend kretanja prihoda od poreza na dobit pratio trend kretanja ukupnih prihoda od izravnih poreza. Sukladno njihovom kretanju se mijenjao trend kretanja udjela prihoda od poreza na dobit u prihodima od izravnih poreza. No, u 2015. godini, unatoč rastu prihoda od poreza na dobit i ukupnih prihoda od izravnih poreza u odnosu na prethodnu godinu, udio prihoda od poreza na dobit u ukupnim prihodima od izravnih poreza je zabilježio smanjenje. Tomu je razlog što su se prihodi od poreza i prireza na dohodak značajno povećali u odnosu

³⁴ Podaci dostupni na: <http://www.mfin.hr/hr/proracun>

na cijelo promatrano razdoblje, stoga su u 2015. godini pridonijeli većem rastu ukupnih poreznih prihoda od izravnih poreza.



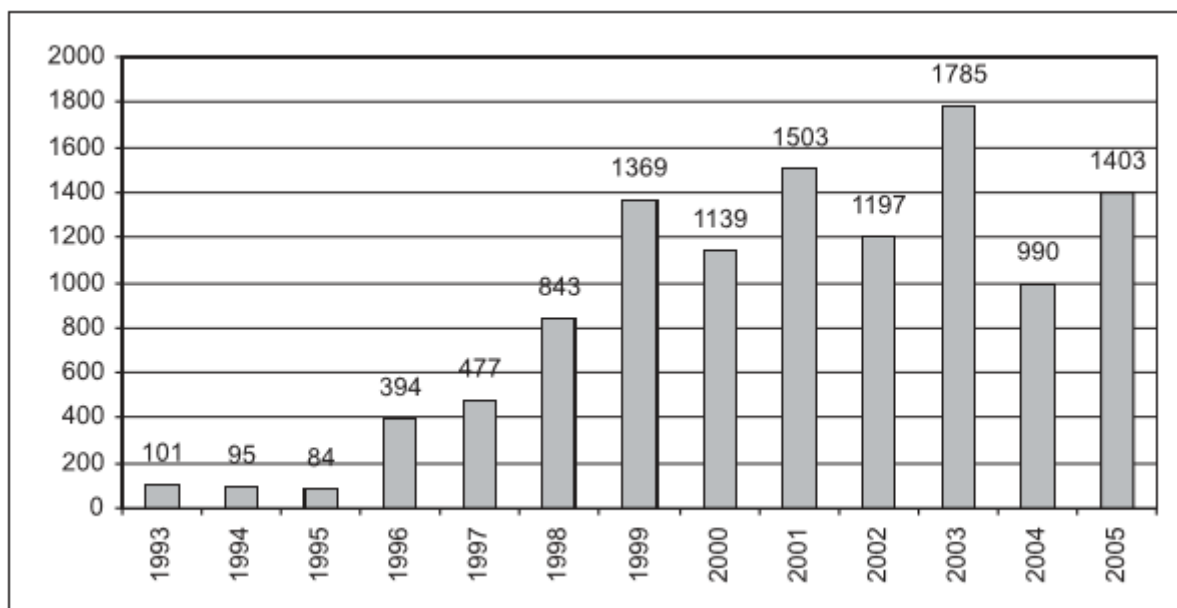
Graf 10: Prihodi od izravnih poreza u RH po kategorijama u mlrd. HRK (2009.-2015.)

Izvor: Prikaz autora

Graf 10 prikazuje prihode od izravnih poreza u RH po zasebnim kategorijama. Vidljiva je neosporna dominacija poreza na dobit kao najizdašnjeg izravnog poreza u poreznom sustavu RH, unatoč određenim godišnjim oscilacijama.

5.3.Osvrt na ekonomske učinke reformi poreza na dobit

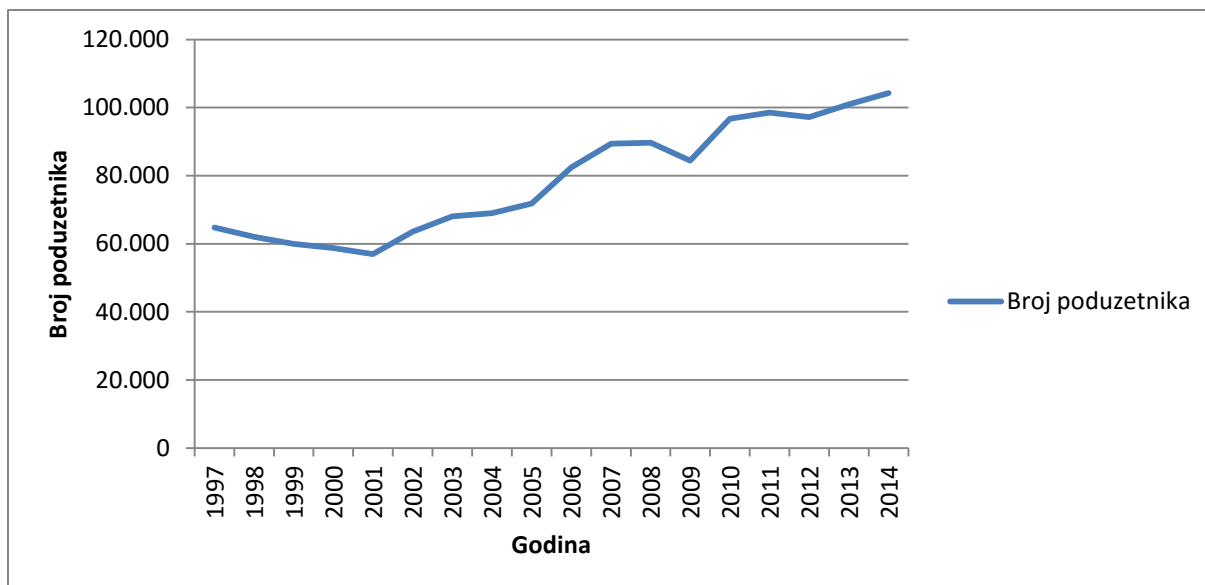
Kada su u pitanju porezni poticaji na konkurentost hrvatskog gospodarstva, uglavnom se misli na one vezane uz porez na dobit. Hrvatska porezna vlast je smanjenjem stope poreza na dobit htjela potaknuti domaće investicije i poduzetništvo i učiniti Hrvatsku privlačnijom za strane ulagače. Visina stope poreza na dobit može donekle utjecati na donošenje poduzetničkih odluka, ali nije jedina odrednica odlučivanja. Visina stope poreza na dobit nije u korelaciji s visinom investicija, odnosno, u pravilu se ne kreću se istim smjerom.



Slika 1: Priljev inozemnih izravnih ulaganja u Hrvatsku u razdoblju 1993.-2005. u mil. EUR

Izvor: Utjecaj visine poreza na dobit na priljev inozemnih izravnih ulaganja, dostupno na: hrcak.srce.hr/file/28149

Iz Slike 1 se može vidjeti niska razina priljeva inozemnih izavnih ulaganja u Hrvatsku u ranom razdoblju nakon osamostaljenja, u razdoblju od 1993. do 1995. godine. Značajni rast je vidljiv u razdoblju od 1996. do 1999. godine, a u tom razdoblju je stopa poreza na dobit porasla s 25% na 35%, iz čega se može zaključiti da porast stope poreza na dobit ne mora odbiti investicije. U to vrijeme su se privatizirale banke i sektor telekomunikacija, tako da je priljev inozemnih izravnih ulaganja bio usmjeren na osvajanje hrvatskog tržišta. U 2001. se stopa poreza na dobit snizila na 20%, ali su se nakon toga priljevi inozemnih izravnih ulaganja različito kretali.



Graf 11: Kretanje broja poduzetnika u Hrvatskoj (1997. - 2014.)

Izvor: Autorov prikaz³⁵

Graf 11 prikazuje kretanje broja poduzetnika u razdoblju od 1997. do 2014. godine. U razdoblju kada je stopa poreza na dobit bila 35%, se vidi trend smanjenja, koji nakon 2000.-te godine prelazi u trend rasta. Tada se snizila stopa poreza na dobit, ali i ukinula zaštitna kamata, koja je po mnogima smatrana jednom od najvažnijih poreznih olakšica hrvatskog poreznog sustava. Taj se trend rasta stabilizirao u 2007. i 2008. godini te zabilježio pad u 2009. godini. Nakon toga se zabilježio oporavak i blagi rast broja poduzetnika u Hrvatskoj. Može se zapravo vidjeti da trend kretanja broja poduzetnika prati kretanje svjetskog gospodarskog trenda, odnosno u vrijeme svjetske krize bilježi pad, i rast u vrijeme gospodarskog razvoja i uzleta.

³⁵ Podaci dostupni na: <https://issuu.com/nestar/docs/400naj2014>

ZAKLJUČAK:

U Republici Hrvatskoj se 1994. godine po prvi puta materija poreza na dobit regulirala posebnim poreznima zakonom. Uvedena je i zaštitna kamata, koju mnogi analitičari smatraju najvažnijom vrstom porezne olakšice, jer je njena svrha da se isključe prividni dobici koji bi bili rezultat rasta cijena, da se postigne neutralnost različitih investicija te da se postigne neutralnost različitih izvora financiranja između vlastitih i pozajmljenih sredstava s aspekta oporezivanja tih izvora.

U Europskoj uniji se teži poreznoj harmonizaciji kako bi se izbjegle nacionalne porezne mjere koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta. No, svaka država i dalje ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav ili uvesti neke nove porezne oblike, ali oni moraju biti u skladu s odlukama tijela EU. U analiziranom razdoblju od 1995. do 2013. godine se vidi značajno odstupanje u visini stope poreza na dobit među članicama zasebno. Isto tako je vidljiv trend značajnog smanjenja visine stope poreza na dobit na razini svih država članica, što se naziva i trka do dna, odnosno „race to bottom“, kako bi se privukle investicije i potaklo kretanje gospodarstva. Republika Hrvatska je imala nižu stopu poreza na dobit u odnosu na prosjek 27 država članica kroz cijelo promatrano razdoblje.

Porezni prihodi su državnom proračunu RH najznačajniji prihodi poslovanja. U 2015. godini su činili 62,34% ukupnih prihoda poslovanja, iz čega se vidi njihova značajnost u prikupljanju sredstava za pokrivanje državnih rashoda i punjenja državne blagajne, odnosno u ispunjavanju fiskalnog cilja. U Republici Hrvatskoj uloga poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima ima vrlo mali značaj, jer čini malo manje od desetine ukupnih poreznih prihoda. Tomu je razlog to što je hrvatski porezni sustav primarno orijentiran na prikupljanje prihoda od neizravnih poreza. Porezi na robu i usluge su činili 86,88% ukupnih poreznih prihoda, a najznačajniji su porez na dodanu vrijednost (PDV) te posebni porezi i trošarine. No, ako se fiskalna uloga PDV-a i trošarina ne gleda zasebno, može se uočiti da odmah iza poreza na robu i usluge slijedi porez na dobit po važnosti za punjenje proračuna. S druge strane, ako promatramo fiskalnu ulogu poreza na dobit unutar kategorije izravnih poreza, može se uočiti njegova dominacija s 87,53% u ukupnim prihodima od izravnih poreza, što ukazuje na njegovu izričitu fiskalnu važnost unutar kategorije izravnih poreznih oblika.

Osnovni elementi poreza na dobit su porezni obveznik, porezna osnovica, porezna stopa te porezne olakšice, oslobođenja i poticaji. Definiranje svakog od tih pojmova utječe na privlačnost poreznog sustava određene zemlje. Ne može se samo reći da visina stope poreza na dobit determinira odluke poduzetnika. U Republici Hrvatskoj je oporezivanje dobiti

nekoliko puta značajno reformirano u prvih 15-ak godina postojanja samostalne države. U razdoblju od 1994. do 1996. godine su prihodi od poreza na dobit bili izrazito niski u apsolutnom iznosu, zbog niske kamatne stope od 25%, realne zaštitne kamatne stope od 3% kojom su porezni obveznici umanjivali poreznu osnovicu te zbog niske gospodarske aktivnosti, ali su bilježili rast svake godine. U razdoblju od 1997. do 2000. godine je stopa poreza na dobit porasla na 35%, a realna zaštitna kamata na 5%, no unatoč tomu prihodi od poreza na dobit su i dalje rasli, ali su 2000. zabilježili pad. Tada je porezna vlast odlučila sniziti stopu poreza na dobit na 20%, ali i ukinuti zaštitnu kamatu koja navodno nije ispunila ciljeve poticanja koje je trebala, već je samo utjecala na smanjenje prikupljanja prihoda od poreza na dobit. Uslijedio je ponovni rast prihoda od poreza na dobit, koji je značajno vidljiv nakon 2005. godine kada su se pojednostavile i uklonile određene slabosti prethodnog poreznog sustava. 2007. godine su se izbrisale i ostale olakšice, što je rezultiralo većom poreznom osnovicom. U razdoblju od 2007. do 2008. godine su prihodi od poreza na dobit u ukupnim poreznim prihodima zabilježili značajan rast te zauzeli više od 10% unutar njih, što je više nego ikada do tada. No, taj konstantan rast prihoda od poreza na dobit se ne može pripisati samo poreznim reformama, već on uvelike ovisi o kretanju gospodarske aktivnosti i poboljšanju rezultata poslovanja poduzeća. Ipak, dokle god prihodi od poreza na dobit bilježe rast, može se reći da su reforme poreza na dobit ostvarile fiskalne učinke. U zadnjih 6 godina, od 2009. do 2015. godine se vide utjecaji i posljedice svjetske krize i lošeg gospodarskog stanja u Hrvatskoj na prihode od poreza na dobit. Naime, u tom razdoblju su varirali, ali znatno niže u odnosu na apsolutni iznos prihoda od poreza na dobit iz 2008. godine. Značajnost prihoda od poreza na dobit u prihodima od izravnih poreza je nakon 2003. godine postala važnija u odnosu na prihode od poreza na dohodak, što se pripisuje ukidanju zaštitne kamate. Kada se govori o poreznim poticajima na konkurentnost hrvatskog gospodarstva, uglavnom se misli na one vezane uz porez na dobit. No, porezni sustav zasebno ne može učiniti dovoljno za privlačenje investicija i poduzetnika, već je vrlo važna stabilnost poreznog sustava i stanje u državi, što se može reći da u Hrvatskoj nije slučaj.

Iz svega navedenog se može zaključiti da je početna hipoteza $H(0)$ dokazana, što ukazuje na to da su reforme poreza na dobit u RH ostvarile fiskalne učinke, ali ne i ekonomske.

SAŽETAK:

Porezni sustav čini ukupnost svih poreznih oblika te je čvrsto integriran u fiskalni sustav i čini njegov najvažniji dio. Porezni prihodi se ubiru kako bi se ispunio fiskalni cilj, odnosno punila državna blagajna i financirale vlastite potrebe bez poteškoća. Porez na dobit se smatra proizvodom 20. stoljeća te se nalazi u gotovo svim poreznim sustavima svijeta. U suvremenim zemljama kao jedan od izravnih poreznih oblika ima veću značajnost, dok u RH ima vrlo malu značajnost, zbog orijentiranosti hrvatskog poreznog sustava na neizravne porezne oblike. U RH su se poduzimale razne reforme poreza na dobit kako bi se ostvarili određeni fiskalni i ekonomski učinci. Kroz analizu u radu se može vidjeti kretanje prihoda od poreza na dobit u RH u odnosu na reforme te uočiti da se fiskalna uloga donekle ostvarila, no to se ne može striktno pripisati samo reformama. S druge strane, za ekonomske učinke se ne može reći da su se ostvarili, barem ne u onolikoj mjeri u kojoj su očekivani.

Ključne riječi: porezni sustav, porez na dobit, fiskalni učinci, ekonomski učinci

SUMMARY:

Taxation system makes the totality of all forms of taxation, which is tightly integrated into the fiscal system and makes it's most important part. Tax revenues are collected in order to fulfill the fiskal target, so that it could fill the Treasury and finance national expenses without difficulty. Corporate income tax is considered as a product of the 20th century and it is in almost all taxation systems in the world. In modern countries, corporate income tax, as one of the direct tax form has a greater significance, while in Croatia it has lower significance, because of the orientation of the Croatian taxation system on indirect tax forms. Various income tax reforms have been taken in Croatia in order to achieve a certain upcoming fiscal and economic effects. Throughout analysis in the final thesis can be seen revenue trends of corporate income tax in Croatia relative to the reforms, and observe that the fiscal role has been somehow achieved, but it can not strictly credit to only reforms. On the other hand, the economic effects have not been achieved, at least not so far as they were expected.

Key words: taxation system, corporate income tax, fiscal effects, economic effects

LITERATURA:

1. Jelčić B. (2001): JAVNE FINACIJE, RriF, Zagreb
2. Jelčić B., Bejaković P. (2012): RAZVOJ I PERSPEKTIVE OPOREZIVANJA U HRVATSKOJ, HAZU, Zagreb
3. Kesner-škreb M., Kuliš D. (2010.): Porezni vodič za građane, Institut za javne financije, Zagreb
4. Nikolić N. (1999): Počela javnog financiranja, EFST, Split
5. Parać B.(2008): „Treba li nam zaštitna kamata?“, Rifin, Zagreb
6. Porezni vjesnik- Porez na dobit (2001), Zagreb
7. Santini G. (2009): Porezna reforma i hrvatska kriza, RIFIN, Zagreb
8. Skupina autora (2010): Hrvatski porezni propisi u 2010., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
9. Šimović J. i drugi(2010): HRVATSKI FISKALNI SUSTAV, Narodne Novine, Zagreb
10. (2000): POREZI Zbirka stajališta Ministarstva financija o primjeni poreznih propisa, Zagreb

Web izvori:

11. Blažić H.(2006.), Usporedni porezni sustavi- oporezivanje dohotka i dobiti, raspoloživo na: https://www.efri.uniri.hr/sites/efri.hr/files/cr-collections/2/h.blazic_usp_por_sustavi-knjiga-1363785054.pdf, [10.07.2016.]
12. Efektivno porezno opterećenje trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj, raspoloživo na: <http://www.eizg.hr/Download.ashx?FileID=dc078f60-fa1b-433d-a292-6fd5e10d2ca3>, [20.08.2016.]
13. Ekonomisti se zalažu za povratak zaštitne kamate, raspoloživo na: <http://lider.media/aktualno/biznis-i-politika/ekonomisti-se-zalazu-za-povratak-zastitne-kamate/?display=mobile>, [20.07.2016.]
14. Najvećih 400 hrvatskih tvrtki u 2014. godini, raspoloživo na: <https://issuu.com/nestar/docs/400naj2014> , [25.08.2016.]
15. Porezna Harmonizacija, raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/pojmovnik/harmonizacija.htm> , [02.08.2016]

16. Poticaji u sustavu poreza na dobit u Hrvatskoj i zemljama regije, raspoloživo na:
http://web.efzg.hr/dok/fin/hsimovic/radovi/Simovic%26MiheljaZaja_2010.pdf,
[26.06.2016.]
17. Specifičnosti sustava oporezivanja dobiti poduzeća u Hrvatskoj i njihov utjecaj na poreznu konkurentnost, raspoloživo na:
http://www.ijf.hr/upload/files/file/javna_potrošnja/simurina-Buergler.pdf ,
[20.08.2016.]
18. Taxation trends in the European Union, raspoloživo na:
<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5776581/KS-DU-13-001-EN.PDF/37cfe344-871d-4558-a3aa-945b2e8aaf26?version=1.0> , [14.07.2016.]
19. Troškovi oporezivanja poslovnih subjekata koji su obveznici poreza na dobit, raspoloživo na: hrcak.srce.hr/file/8884, [28.07.2016.]
20. Utjecaj visine poreza na dobit na priljev inozemnih izravnih ulaganja, raspoloživo na:
hrcak.srce.hr/file/28149 , [28.07.2016.]
21. Zakon o porezu na dobit, raspoloživo na: <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> , [04.05.2016.]
22. Zaštitna kamata u sustavu oporezivanja, raspoloživo na: <http://www.rifin.com/gosti-stranica/1180-zatitna-kamata-u-sustavu-oporezivanja>, [20.07.2016.]
23. Zaštitna kamata- zašto smo pogriješili, raspoloživo na: <http://www.rifin.com/ekonomska-politika/48-zatitna-kamata-zato-smo-pogrijeili>, [20.07.2016.]
24. <http://www.mfin.hr/hr/proracun>
25. https://hr.wikipedia.org/wiki/Europska_unija

POPIS TABLICA I GRAFOVA:

Tablica 1: Stope poreza na dobit država članica EU od 1995. do 2013. godine.....	10
Tablica 2: Rashodi poslovanja u državnom proračunu RH 2015. godine.....	22
Tablica 3: Prihodi poslovanja u državnom proračunu RH 2015. godine.....	23
Tablica 4: Porezni prihodi u državnom proračunu 2015. godine.....	25
Tablica 5: Značajke reformi poreza na dobit u RH po specifičnim razdobljima.....	28
Tablica 6: Ukupni porezni prihodi i prihodi od poreza na dobit središnje države u RH u mil. HRK (1994.-2008.).....	28
Tablica 7: Prihodi od izravnih poreza središnje države u RH u mil. HRK (1994.-2008.).....	31
Tablica 8: Ukupni porezni prihodi i prihodi od poreza na dobit u RH u HRK (2009.-2015.)..	32
Tablica 9: Prihodi od izravnih poreza u RH u HRK (2009.-2015.).....	34
Graf 1: Kretanje stope poreza na dobit svake države članice EU pojedinačno (1995.-2013.)..	11
Graf 2: Kretanje prosječne stope poreza na dobit država članica EU (1995.-2013.).....	12
Graf 3: Udjeli pojedinačnih rashoda poslovanja u ukupnim rashodima poslovanja 2015. godine.....	22
Graf 4: Udjeli pojedinačnih prihoda poslovanja u ukupnim prihodima poslovanja 2015. godine.....	24
Graf 5: Udjeli pojedinačnih poreznih oblika u ukupnim poreznim prihodima 2015. godine...	25
Graf 6: Odnos izravnih i neizravnih poreznih prihoda u državnom proračunu RH u 2015. godini.....	26
Graf 7: Kretanje ukupnih poreznih prihoda i prihoda od poreza na dobit središnje države u RH u mlrd. HRK (1994.-2008.).....	29
Graf 8: Prihodi od izravnih poreza središnje države u RH po kategorijama (1994.-2008.).....	31
Graf 9: Kretanje ukupnih poreznih prihoda i prihoda od poreza na dobit u RH u mlrd. HRK (1994.-2008.).....	33
Graf 10: Prihodi od izravnih poreza u RH po kategorijama u mlrd. HRK (2009.-2015.).....	35
Graf 11: Kretanje broja poduzetnika u Hrvatskoj (1997.- 2014.).....	37
Slika 1: Priljev inozemnih izravnih ulaganja u Hrvatsku u razdoblju 1993.-2005. u mil. EUR.....	36